

أصول المحاسبة المالية

مقتضى في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات

الأستاذ الدكتور

عبدالحى عبدالحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٦

الناشر

مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية

للطباعة والنشر والتوزيع بالإسكندرية
تليفون ٤٧٩-٥٦٠٠ - مصر الجديدة

أصول المحاسبة المالية

مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات

الأستاذ الدكتور
عبدالحى عبدالحى مرعى
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٦

الناشر
مكتبة ومطبعة الإشعاع العلمي
للطباعة والنشر والتوزيع بالذات
تلفون ٥٦٠٠٤٧٩ - الإسكندرية - مصر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تقديم

تعد الحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن حاجة الإنسان الى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادي ، وما يساهم به هو في هذه الأوجه في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركة والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التي تتولد عن الحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الإنسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنة ، وأن لم تكن الحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس الى من يهمه الامر ، فهي ولا ريب من أهمها .

وقد تطورت الحاسبة تطورا كبيرا منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد الحاسبة هي « فن امساك الدفاتر » الذي يقوم على العمليات الحسابية البسيطة في ظل مبدأ « القيد المزدوج » . وانما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بفنائه الخاصة ومبادئه المتقن عليها، وأهدافه المتعددة والتي تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة ، وهي في هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت اللازم وبالصورة المناسبة .

والواقع أن النظام المحاسبي في العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لاهم وأغلب البيانات والمعلومات الاقتصادية في أي وحدة اقتصادية .

وتعد صاحب تطور الحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها الى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل المعلومات المتخصصة لخدمة اغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب ، بتقديم القارئ الى أحد أهم هذه الفروع ، إن لم يكن أهمها ، وهو المحاسبة المالية . وتختص الحاسبة

المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادى معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها إلى معلومات إجمالية تنمى عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتنمى في تحدد المركز المالى له أو للوحدة في نهاية الفترة ، وتوصل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التى تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف.

هذا وقد توخينا في شأن أعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيث لا يوجد المبرر . وبحيث يمكن تغطية المحتويات في سنة دراسية كاملة .

٢ - قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأى في الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبى المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة . وذلك لفتح المجال للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأى وتكوين النطق واستيعاب المفهوم دون تلقيبته أفكار محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

ويتقسم هذا المؤلف إلى أربعة أبواب يختص الأول بالاطار النظرى للمحاسبة المالية . ويتناول الثانى الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثالث الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى في المشروعات التجارية والصناعية ، ثم يتناول الرابع الجرد والتسويات الجردية بإسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

هذا ويتقبل المؤلف إلى الله العلى القدير أن يكون قد وفقه في إضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف . والله ولى التوفيق والسداد .

المؤلف

دليل محتويات الكتاب

تقديم

الباب الاول

في الاطار النظرى للمحاسبة المالية

١ الفصل الاول : في ماهية المحاسبة واهدافها

١ - التعريف بالمحاسبة واهدافها

٢ - وظائف المحاسبة

١ - قياس الموارد ... (٥) ، ب - قياس الحقوق والالتزامات ومصالح الملاك (٥) ، ج - قياس التغيرات التى تطرأ على الموارد والحقوق والالتزامات (٦) ، د - تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة (٦) ، هـ - التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة (٧) .

٢ - فروع المحاسبة

١ - المحاسبة المالية (١٠) ، ب - محاسبة التكاليف الصناعية (١٠) ، ج - المحاسبة الادارية (١١) ، د - المحاسبة الرياضية (١١) ، هـ - المحاسبة الحكومية (١٢) ، و - المحاسبة القومية (١٣) ، ز - المراجعة (١٤) .

١٥ الفصل الثانى : في علاقة المحاسبة بالعلوم الاخرى

١ - علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد

٢ - علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال

٣ - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية

٤ - علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية

٥ - علاقة المحاسبة بالقانون

٦ - علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية

الفصل الثالث : في بعض المفاهيم والمبادئ والمعتقدات الأساسية

٢٨

للمحاسبة المالية

٢٨

١ - بعض التعاريف الرئيسية :

الوحدة المحاسبية (٢٨) ، الفترة المحاسبية (٢٩) ، الأصول (٣٠) ، الخصوم (٣٠) ، الميزانية العمومية - قائمة المركز المالي (٣١) ، الإيرادات (٣٢) ، التكلفة (٣٢) ، المصروفات (٣٢) ، الربح (٣٢) ، الحساب الختامي (٣٢) .

٢٣

٢ - الافتراضات المحاسبية :

أ - افتراض استقلال الوحدة المحاسبية (٣٣) ، ب - افتراض استقرار الوحدة المحاسبية (٣٣) ، ج - افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود (٣٤) .

٢٤

٣ - المنطلقات أو المعايير المحاسبية

أولاً : معايير القياس (٣٥) ، أ - الصلاحية للغرض المستهدف منها (٣٥) ، ب - القابلية للتحقق منها (٣٦) ، ج - الالتزام بالموضوعية (٣٧) ، د - القابلية للقياس الكمي (٣٧) .

ثانياً : معايير الاتصال (٣٨) ، أ - التوافق مع الاستخدامات المتوقعة (٣٩) ، ب - اظهار العلاقات الهامة (٤٠) ، ج - عدم اهمال المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة (٤٠) ، د - التوحيد في الممارسة (٤١) ، هـ - ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن (٤٢) .
أساليب الممارسة على مر الزمن (٤٢)

٤٢

٤ - المعتقدات العرفية .

أ - قاعدة التكلفة التاريخية (٤٣) ، ب - قاعدة تحقق الإيرادات محاسبياً (٤٤) ، ج - قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات (٤٤) ، د - قاعدة التحفظ ، أو الحيطة والحذر (٤٥) .

٤٥

٥ - خلاصة

الباب الثاني

في الدورة المحاسبية والوظائف المحاسبية

للمحاسبة المالية

- ٤٩ مقسمة
- ٥١ الفصل الرابع : في المعالجة المحاسبية الرئيسية
- ٥١ ١ - مقسمة
- ٥٢ ٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول
- ٥٦ ٣ - صليكات الإيرادات والمصروفات
- ٦١ ٤ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية
- ٦٤ ٥ - صليكات الأصول والخصوم وأقسامها
- ٦٥ ٥ - ١ - صليكات الأصول
- ١ - الأصول الثابتة (٦٥) ، ب - الاستثمارات طويلة الأجل
- (٦٦) ، ج - الأصول المتداولة (٦٦) ، د - الأصول غير الملموسة (٦٨) .
- ٦٦ ٥ - ٢ - صليكات الالتزامات
- ١ - الالتزامات طويلة الأجل (٦٩) ، ب - الالتزامات قصيرة الأجل أو الالتزامات الجارية (٦٩) .
- ٧٠ ٦ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي وأستخداماتها
- ٧٢ ٧ - تفاصيل صليكات الإيرادات والمصروفات
- ٨٢ ٨ - الخلاصة
- ٨٤ اسئلة وتمارين على الفصل الرابع
- ٩٢ الفصل الخامس : في الاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات
- ٩٢ ١ - مقسمة
- ٩٢ ٢ - الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية
- ١٠٢ ٣ - صليكات الإيرادات والمصروفات
- ١٠٧ ٤ - دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد اثبات العمليات
- ١١٠ ٥ - ترميد الحسابات واعداد ميزان المراجعة

- ١٢٣ ٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية
- ١٣٧ ٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الائتال ، وميزان المراجعة بعد
الائتال
- ١٤٢ ٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية
- ١٤٨ أسئلة وتبايرين على الفصل الخامس
الفصل السادس : في المعالجة المحاسبية للمعاملات المستمرة وتسوية
- ١٦٣ الحسابات
- ١٦٣ ١ - مقدمة
- ١٦٤ ٢ - تحول الأصول الى مصروفات
- ٢ ١ - المصروفات المقدمة (١٦٥) ، ٢ ، ب - تكلفة البضاعة
المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة (١٧٠) ، ٢ - ج -
الدخول المعدومة (١٧٢) ، ٢ د - اهلاك الأصول الثابتة (١٧٥) ،
- ١٧٧ ٣ - المصروفات المستحقة
- ١٨٠ ٤ - الإيرادات المستحقة
- ١٨٢ ٥ - الإيرادات المقيدة
- ١٨٢ ٦ - ملخص لآثار إجراءات تسوية المعاملات المستمرة
- ١٨٢ ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الائتال
- ١٩٤ أسئلة وتبايرين على الفصل السادس
- ٢٠٢ الفصل السابع : في ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة
- ٢٠٢ ١ - مقدمة
- ٢٠٤ ٢ - مثال توضيحي
- ٢٠٧ ٣ - خطوات الدورة المحاسبية
- ٢ ١ - تحديد المعاملات القائمة والتحقق من مستنداتها وتييدها في
اليومية (٢٠٧) ، ٣ - ب - الترحيل لحسابات الاستاذ
وترصيدها في نهاية الفترة (٢١٦) ، ٣ - ج - اعداد ميزان
ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل
وأجراء التسويات (٢٢٢) ، ٣ د - قيود الائتال واعداد

الحساب الختامي (٢٢٣) ٢ - هـ - ميزان المراجعة بعد
الانقار وتصوير الميزانية العمومية (٢٣٥) .

- ٢٣٧ ٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل
٢٣٨ تبارين على الفصل السابع

الباب الثالث

في الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية والصناعية

٢٤٩ الفصل الثلاثين : في الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

٢٤٩ ١ - مقدمة

٢٤٩ ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات

٢ - ١ - مردودات المبيعات ومسحوبات المبيعات (٢٥٢) ،

٢ - ٢ - الخصم التجاري والخصم النقدي (٢٥٥) ،

٢ - ٣ - ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والعسليات

الخاصة بها (٢٦٣) .

٢ - ٣ - اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون

٢٧٠ المستمر

٢ - ٣ - ١ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون

المستمر (٢٧٣) ٣ - ٢ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة

في الحساب الختامي (٢٧٩) .

٤ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري

٢٨٢ أو الفترى

٤ - ١ - اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من

مصرفات في ظل طريقة المخزون الدوري (٢٨٣) ،

٤ - ٢ - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة

المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري

(٢٨٦) ٤ - ٣ - مردودات ومسحوبات المشتريات

والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون الدوري (٢٨٩) ،

٤ - د -	صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد مجمل الربح (٢٩٥) .
٥ -	مردودات ومسرّحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر
٢٩٨	
٦ -	ملخص يقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري
٣٠٠	
٣٠٤	اسئلة وتمارين الفصل الثامن
	الفصل التاسع : في ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية
٣١٣	في المشروعات التجارية
٣١٣	١ - مقدمة
٣١٣	٢ - اقسام الايرادات والمصروفات في المنشآت التجارية . . .
	٣ - ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية .
٣١٥	
٣ - ١ -	ورقة العمل واجراء التسويات (٣١٩) : ٣ - ب -
	اعداد حساب المتاجرة واجراء قيود الانتقال للحسابات التي تظهر فيه (٣٢١) ٤ - ج - اعداد حساب الارباح والخسائر واجراء الانتقال للحسابات التي تظهر فيه (٣٣١) ،
	٢ - د - القصر في ارباح العام الصافية كما تظهر في حساب الارباح والخسائر (٣٣٤) ٤ - ١ - حالة قيام المالك او الشركاء بسحب بضائع من المشروع (٣٣٥) ، ب - حالة قيام المالك او الشركاء بسحب بضائع من المشروع (٣٣٦) ،
	ج - حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الارباح على المالك (٣٣٦) .
٣٣٧	٤ - الميزانية العمومية
٣٤٠	اسئلة وتمارين على الفصل التاسع
٣٤٩	الفصل العاشر : في الاوراق التجارية
٣٤٩	١ - مقدمة
٣٥٠	٢ - التعريف بالاوراق التجارية وانواعها

٢٥٢	٢ - المعالجة المحاسبية للشيكات
٢٥٥	٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض
	٤ - أ - المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض (٣٥٧) .
	٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد لاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد (٣٦٢) .
٣٦٨	٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع
	٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يومية مساعدة
٣٧٠	٧ - الكبيالة الصورية
٣٧٨	اسئلة وتمارين على الفصل العاشر
٣٨٢	الفصل الحادى عشر : في اليوميات والدفاتر المساعدة
٣٨٢	١ - مقدمة
٣٨٤	٢ - دفتر يومية المبيعات
٣٨٧	٢ - أ - دفتر استاذ العملاء ، وحساب اجمالى العملاء
٣٩١	٢ - ب - مردودات ومسبوحات المبيعات
	٢ - ج - ميزان مراجعة استاذ العملاء على رصيد اجمالى العملاء
٣٩٢	٣ - دفتر يومية المشتريات واستاذ الموردين
٣٩٣	٢ - أ - مردودات ومسبوحات المشتريات
٣٩٧	٤ - يومية أوراق القبض
٣٩٨	٥ - يومية أوراق الدفع
٤٠٠	٦ - دفتر يومية المقبوضات
٤٠٩	٧ - دفتر يومية المدفوعات
٤١٢	٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجبالية
٤١٩	٩ - النظام المحاسبى والتدوير المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة
٤٢٢	اسئلة وتمارين على الفصل الحادى عشر
٤٢٥	الفصل الثانى عشر : في المحاسبة في المشروعات الصناعية
٤٣٥	١ - مقدمة
٤٣٦	٢ - عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية

- ٢ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية ١٣٨
- ٣ - ١ - المخزون (٤٣٩) ، ٣ - ب - حساب الاجور
المباشرة (٤٤٠) ، ٣ - د - حساب المصروفات الصناعية غير
المباشرة (٤٤٠) ، ٣ - هـ - تحديد تكلفة الانتاج (٤٤٠) .
- ٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية ٤٤٤
- اسئلة وتباين على الفصل الثاني عشر ٤٤٧
- الفصل الثالث عشر : في تصحيح الاخطاء** ٤٥٣
- ١ - مقدمة ٤٥٣
- ٢ - انواع الاخطاء ووسائل اكتشافها ٤٥٣
- ٣ - طرق تصحيح الاخطاء ٤٥٦
- ١ - الطريقة المطولة ٤٥٨
- ٢ - الطريقة المختصرة ٤٦٠
- ٤ - الاخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة ٤٦٣
- اسئلة وتباين على الفصل الثالث عشر ٤٧٠

الباب الرابع

الجرد والتسويات الجردية

في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

- الفصل الرابع عشر : في حسابات الاصول النقدية** ٤٨١
- ١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل ٤٨١
- ٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية ٤٨٢
- ٣ - الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخزينة والبنوك ٣٨٤
- ٣ - ١ - جرد وتسوية النقدية بالخزينة (٤٨٦) ،
٣ - ٢ - خزينة (أو صندوق) المصروفات النقدية (٤٩٠) ،
٣ - ٣ - تسوية حساب النقدية بالبنك (٤٩٢) .
- ٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض ٤٩٨
- ٤ - ١ - الديون المدونة ومخصص الديون المشكوك فيها ٤٩٩
- ٤ - ١ - ١ - الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة
المخصص (٥٠١) ، ٤ - ١ - ٢ - الديون المدونة وعلاقتها
بحسابات العملاء وحساب المخصص (٥٠٥) ، ٤ - ١ - ٣ -

الديون البعوضة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة
الديون المشكوك فيها (٥١٠)، ٤ - ١ - ٤ - القيمة الاسمية
لارصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص
الخضم النقدي المسحوق به (٥١٢) .

٤ - ب - جرد وتسوية أوراق القبض ومخصص قطع أوراق
القبض

٥١٤

٤ - ج - أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والارصدة

٥١٦

الشاذة للعملاء في الميزانية

٥١٧

٥ - حسابات الإيرادات المستحقة

٥٢١

٦ - حسابات الامراض تضررة الاجل وطويلة الاجل

٥٢٥

أسئلة وتبايرين الفصل الرابع عشر

الفصل الخامس عشر : في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير

٥٢٥

التفصيل

٥٢٥

١ - مقدمة : التعاريف وخطة العمل

٥٢٦

٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه

٢ - ١ - الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة

٥٢٧

الصنف واثن الاستلام واثن الصرف

٥٢٩

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية

٥١٠

٢ - ج - طرق تقييم المخزون محاسبيا

٥١٢

٢ - ج - ١ - طريقة مخزون الاساس

٥١٣

٢ - ج - ٢ - طريقة تمييز التكاليف

٥٤١

٢ - ج - ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة

٥٤٥

٢ - ج - ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا

٥٤٨

٢ - ج - ٥ - طريقة الوارد اخيرا صادر أولا

٥٤٩

٢ - ج - ٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم

٥٥٢

٢ - د - الحيلة والحذر في تقييم المخزون

٥٥٥

٢ - هـ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون

٥٥٨

٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها

٥٥٩

٣ - ١ - التفرقة بين النفقات الراسبالية والمصروفات الجارية

٥٦١	٣ - ب الطرق المحاسبية الشائعة لاهلاك الاصول الثابتة
٥٦٢	٣ - ب - ١ - طريقة القسط الثابت
٥٦٥	٣ - ب - ٢ - طرق القسط المتناقص
	١ - طريقة الاهلاك المعجل (٥٦٥) ، ب - طريقة مجموع ارقام السنوات (٥٦٨)
٥٧٢	٣ - ب - ٣ - طريقة معدل النفاد
٥٧٣	٣ - ج - الارباح والخسائر الرأسمالية وتخريد الاصول الثابتة
	المثال الاول : عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت (٥٧٤) ،
	المثال الثاني : عن الارباح الرأسمالية وطريقة الاهلاك المعجل (٥٧٧) ،
	المثال الثالث : تخريد الاصول الثابتة وتسوية حساباتها (٥٨٤).
٥٨٧	٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات
٥٩٢	٥ - ب الحقوق غير النقدية والاصول غير الملموسة
٥٩٢	٥ - ١ - الحقوق غير النقدية
٥٩٤	٥ - ب - ب - الاصول غير الملموسة
٥٩٥	٥ - ج - المروونات الايرادية الموجلة
٥٩٦	اسئلة وتبايرين الفصل الخامس عشر
	الفصل السادس عشر : في الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم
٦١٢	١ - مقدمة وخطة الفصل
٦١٣	٢ - حسابات حقوق الملكية
٦١٤	٢ - ١ - الارباح المحجوزة في شركات المساهمة
٦١٥	٢ - ب - عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية
٦١٨	٣ - حسابات الالتزامات طويلة الاجل
٦٢١	٤ - حسابات الالتزامات قصيرة الاجل والارصدة الدائنة المتنوعة
٦٢٣	٥ - الالتزامات العرضية
٦٢٦	اسئلة وتبايرين الفصل السادس عشر
٦٢٨	تصويب الاخطاء
٦٣٧	

الفصل الأول

في

ماهية الحاسبة وأهدافها

مقدمة :

اختلف المفكرون في تعريف الحاسبة فلم يتواجد لها حتى الآن تعريفاً موحد ومتفق عليه في الفكر المحاسبي ، هذا الى جانب اختلاف الكتاب أيضاً بصدد اعتبار الحاسبة علماً أو فناً . ولا نستطيع على هذا المستوى المبكر من الدراسة ان نستعرض الجدل المحاسبي في أي من هذين الموضوعين وننوق بين وجهات النظر المختلفة فيهما . وإنما نكتفي بتعريف القارئ بالحاسبة في هذا الفصل من طريق استعراض الاهداف العامة والمريضة لها ، وتناول وظائفها الرئيسية بالتوصيف ، وتحديد الاطار العام للحاسبة واقتسامها ، على ان نتعرض لتعريف الحاسبة في الفصل القادم في اطار علاقتها بالعلوم الأخرى .

١ - التعريف بالحاسبة وأهدافها :

الحاسبة هي أحد وأهم نروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات وتوفرها في صورة ملائمة للوفاء باحتياجات معينة . وتتسع البيانات والمعلومات الحاسوبية في اطار مميز يتحدد بخصائص محددة . فلا تقوم الحاسبة بأعداد البيانات والمعلومات عن كل شيء ولكل فرض ، ولكنها تهتم أساساً بتوليد بيانات اقتصادية تخدم في مجال اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بموضوع أو عملية أو مشكلة اقتصادية معينة . كما تقوم الحاسبة أيضاً بتوفير البيانات والمعلومات التي تعكس نتائج قرارات اقتصادية سبق اتخاذها . وبذلك تكون أهم الخصائص المحددة والمميزة

البيانات والمعلومات الحاسبية هي طبيعتها الاقتصادية . هذا بالإضافة الى ان الحاسبة تتعامل عموما في البيانات والمعلومات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية . فقد تهتم الحاسبة مثلا بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة في لحظة زمنية معينة ، وهي بذلك تقوم بتوفير البيانات والمعلومات التي تتعلق بقيمة الثروة أو مقدارها وخصائصها ومكوناتها في تلك اللحظة ، ومن ثم فهي تسهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة تلك الثروة واستغلالها . ولكن الحاسبة لا تهتم مثلا بعدد أفراد أسرة مالك الثروة أو التوزيع العبري لهم ، وهي عوامل قد تؤثر في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الثروة واستغلالها (لأنها قد تؤثر في مدى قدرة الفرد على تحمل المخاطر مثلا) ولكنها تقع خارج نطاق اهتمام الحاسبة . وذلك يرجع - كما سبق القول - الى أن الحاسبة تعنى أساسا البيانات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية ، كما أنه يشترط في الغالب أن يتم هذا التعبير بوحدة قياس موحدة هي النقود .

ويتضح مما تقدم أن الهدف العام للحاسبة هو إمداد البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية . ويمكن اعتبارها في هذا الشأن كمحصلة تفاعل نظامين أولهما للقياس والثاني للاتصال . فالبيانات والمعلومات الحاسبية ما هي في واقع الامر الا نتاج نموذج للقياس، كما أن ربطها بالفرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة الملائمة يقوم على أركان نموذج للاتصال الحاسبي .

وبعد نموذج القياس الحاسبي في واقع الامر يتكامل الأركان من حيث الهدف من القياس وموضوعه وأساليبه وإجراءاته وأساسه وكيفية التعبير عن نتائجه . فالهدف من القياس الحاسبي يتمثل في توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع أو مشكلة اقتصادية معينة تمثل موضوع القياس الحاسبي . كما يتوافر في الحاسبة من الأساليب والمبادئ

الباب الأول

في الاطار النظري للمحاسبة المالية

والتواعد ما يلائم تحقيق الهدف من القياس ويحكم إجراءاته . وقد سبق أن ذكرنا أن التعبير المحاسبي عن البيانات والمعلومات التي يتم قياسها غالبا ما يكون في صورة كمية بوحدة قياس موحدة هي النقود ، هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلا في النقطة التالية على اعتبار أنه وظيفة من وظائف المحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على أربعة أركان رئيسية هي : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، وجود وسيلة أو أداة لتوصيل البيانات والمعلومات ، وجود أداة أو رسالة تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيرا وجود من يهه الحصول على تلك البيانات والمعلومات . والامر الذي لاجدآن فيه أن نموذج القياس المحاسبي يؤدي الى توفير معلومات ذات طبيعة اقتصادية عن أنشطة وعمليات اقتصادية كما قد يؤدي أيضا الى توفير معلومات غير كمية في هذا الشأن ، وبذلك ينحقق الركن الاول من أركان نموذج الاتصال . ولا تتف المحاسبة عند هذا الحد وانما تقوم أيضا بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة الى من يهه امر موضوع القياس ونتائجه . ولديها في هذا الشأن من الدفاتر والسجلات والقوائم والحسابات والتقارير ما يخدم كدادة للاتصال وما يتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان للاتصال مبادئ وقواعد يضمن الإلتزام بها زيادة فعاليتها ، فإن الإلتزام بهذه القواعد والمبادئ لأغراض الاتصال المحاسبي سوف يزيد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها .

٢ - وظائف المحاسبة :

يُمكن القول طبقا لما تقدم أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين : وظيفة للقياس ، ووظيفة للاتصال ، وهذا ينطبق على جميع فروع المحاسبة ، التي سوف يرد التمييز بينها فيما بعد ، دون استثناء . غير أن توصيف كل ركن من أركان هاتين الوظيفتين يختلف في الفروع المتعددة للمحاسبة بما يتلاءم

مع الاهداف الخاصة بكل فرع والتي تقع بصنة عامة في اطار الهدف العام
من المحاسبة . ولما كان هذا الكتاب يختص بالمحاسبة المالية فان توصيف
وظيفة القياس والاتصال سوف يتحدد هنا بما يتلاءم مع هذا الفرع من
فروع المحاسبة .

ويعتبر التعريف الوظيفي للمحاسبة المالية الذي ابداه موريس مونتر
في واقع الامر افضل توصيف لوظيفة القياس فيها حيث ينص على ان
المحاسبة (المالية) تهدف الى :

(١) قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة ،
(ب) ان تعكس الحقوق او الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات
ومصالح الملاك فيها ، (ج) قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد
والحقوق والمصالح ، (د) تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية
محددة ، وأخيرا ، (هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية باعتبار
التقود وحدة قياس موحدة (١) .

ويلاحظ ان هذا التعريف يهتم اساسا بوظيفة القياس دون الاتصال :
ولاشك في ان ذلك يعد قصورا جوهريا في تعريف وظيفي للمحاسبة ، حيث
تعتمد وظيفة التقرير التي تقع في اطار وظيفة الاتصال من اهم وظائف
المحاسبة (٢) وسوف نتناول كل من النقاط الخمس السابقة بقليل من
التفصيل ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال .

1) Maurice Moonitz : The Basic Postulates of Accounting :
Accounting Research Study No. 1. (New York. The American
Institute of Certified Public Accountants, 1961) P. 23.

قام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف دون المساس بالمفهوم أو المضمون .

(٢) انظر مثلاً

W. A. Paton, Essentials of Accounting. Rev. ed. (New
York : The Macmillan Co., 1949).

١ - قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة :

يطلق على الوحدة الاقتصادية التي تقع في حيازتها المورد المرغوب قياسها، وسواء كانت هذه الوحدة «رداً» أو «مجموعة من الأفراد» أو مشروع، اصطلاح «الوحدة المحاسبية» . وهي تمثل مركز الجاذبية الذي يدور حوله نظام المحاسبة المالية . وتقع عملية قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في إطار وظيفة القياس المحاسبى وتعد من أهم وأصعب أركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها في لحظة زمنية معينة . وتمثل الموارد في كل المشتكات التى تقع في حيازة الوحدة المحاسبية وكل الحقوق التى تكون لها قبل الغير سواء كانت حقوقاً مالية أو حقوقاً عينية . فالأراضى والمباني والآلات والمعدات والبضائع التى يمتلكها مشروع معين تعد من موارده ؛ كما أن التزامات الغير المالية والعينية قبل المشروع تعد من موارده أيضاً . ويطلق على هذه الموارد في المحاسبة اصطلاح « الأصول » .

(ب) قياس الحقوق أو الالتزامات ومصالح المالك : تنشئ الحقوق

التي تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية للغير بخلاف ممتلكاتها في التزامات الوحدة المالية للغير ، ونطلق عليها محاسبياً اصطلاح « الالتزامات » وقيام التزام الوحدة للغير يعنى مديونيتها للغير لأجل مسمى . وفى هذا المنسند قد يكون أحد ملاك الوحدة أو بعضهم له صفة الدائن بالإضافة الى صفة المالك كأن يقرض الوحدة مبلغاً من المال بصفة مؤقتة مثلاً بالإضافة الى استئجاره الخدائم فيها . أما مصالح المالك فتتمثل في استثمارات المالك المباشر، وغير المباشرة في موارد الوحدة (أصولها) وهذه لا يمكن استردادها ماذامت الوحدة مستمرة في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها .، ويطلق على مصالح المالك محاسبياً « حقوق الملكية » . وكما هو الحال في الموارد فإن قياس الالتزامات للغير وحقوق الملكية يعنى تحديد قيمة كل منهما أو تقديره .

(ج) قياس التغيرات التي تطرأ على الموارد والحقوق والمصالح :

يعتبر إنتاج وتوفر السلع والخدمات هو الهدف المشروع للوحدات الاقتصادية ، والتي على أساسها يتحدد إطار الوحدات المحاسبية . وتستفيد الموارد المتاحة للوحدة لتحقيق هذا الهدف بما يؤدي الى حدوث تغيرات في قيمتها من لحظة زمنية الى اخرى . فحتى يمكن للوحدة ان تقوم بإنتاج او توفير سلعة او خدمة فانها ولا شك سوف تستخدم او تستغل موردا اقتصاديا والذي يمكن الحصول عليه اما نقدا او بالاجل . وهى بذلك تستبدل موردا اقتصاديا ما بمورد اقتصادي آخر او بالتزام بوفاء القيمة في وقت لاحق . كما ان الوحدة الاقتصادية عندما تقوم ببيع السلعة او الخدمة التي أنتجتها او عملت على توفيرها فهي تستبدل أيضا موردا اقتصاديا بمورد اقتصادي آخر . ويترتب على عمليات التبادل هذه تغيرات في تشكيلة الموارد والالتزامات وحقوق الملكية بالإضافة الى تغيرات في قيمة او مقدار كل منها . ذلك لأن إنتاج وتوفر السلع والخدمات يهدف الى جانب اشباع احتياجات الأفراد - الى تحقيق الربح في معظم الأحيان . وهو الدافع الرئيسي وراء قيام الملاك باستثمار مواردهم في نشاط الوحدة الاقتصادية . فإذا ترتب على هذه التغيرات زيادة في الأصول لا يقابلها زيادة في الالتزامات او استثمارات جديدة من الملاك فإن هذه الزيادة تعد محاسبيا بمثابة أرباح ، أما إذا ترتب على هذه التغيرات حدوث نقص في الأصول لا يقابله نقص في الالتزامات وحقوق الملكية فإن هذا النقص يعد محاسبيا بمثابة خسائر . ويعنى قياس التغيرات في الموارد والحقوق والمصالح انن قياس الأرباح او الخسائر .

(د) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة : وهذا يعنى ان

القياس المحاسبى لهذه التغيرات لابد وأن يتم لفترات زمنية محددة بحيث تخدم المعلومات الناتجة من القياس في انواء بالهدف في الوقت المناسب ويمكن

من قياس مدى كفاءة الأداء خلال المتره . وتسمى فترة القياس محاسبية « الفترة المحاسبية » وقد جرت العادة على تحديدها بسنة ميلادية كاملة .
لاغراض المحاسبة المالية ، وذلك بصرف النظر عن تاريخ بدايتها .

(هـ) التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة:

نظرا لعدم امكان تجميع الاشياء غير المتجانسة رياضيا في عدد واحد ، من الامر يتطلب لامكان اجراء القياس - ضرورة وجود معيار موحد او اداة موحدة يمكن بها التعبير عن الاشياء غير المتجانسة في صورة وحدات قياس متجانسة . وتعد النقود معيار القياس الموحد الذى يخدم هذا الغرض فى المحاسبة المالية ، وذلك على اساس افتراض ان وحدات النقود متجانسة على مر الزمن .

وبهذا نكون قد انتهينا من توصيف وظيفة القياس فى المحاسبة المالية ، مع مراعاة ان التعريف السابق قد ركز على مواضيع القياس وفترة القياس ووحدة القياس دون التعرض الى اجراءات القياس وما يحكمها من مبادئ وقواعد ، وهي أمور سوف نتعرض لها فى الباب الثانى من هذا الكتاب .

اما وظيفة الاتصال فى المحاسبة فتدور حول التقارير والتوائم المحاسبية عموما ، وبصفة خاصة الحسابات التى تعكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من ارباح او خسائر والتوائم التى تعكس موارد الوحدة والتزاماتها للغير وحقوق الملكية . وعلى هذا الاساس تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . وتقوم وظيفة الاتصال على توصيل المعلومات الناتجة عن القياس الى من يهمه الامر فى هذا الشأن من اطراف متعددة . نهده المعلومات لهم الملاك أولا وقبل كل شئ كما تفيد الادارة لاغراض تقييم كفاءتها فى استغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية ، كما قد تفيد العاملين والدائنين والجهات الحكومية المختلفة .

وخلاصة القول ان وظائف المحاسبة تتلخص في انها تقوم بنحيس وقياس وتجميع وتنسيق وتخصيص البيانات المتعلقة بتخصيص واستغلال الموارد الاقتصادية وتوفير البيانات والمعلومات الناتجة لكل من بهم امر تلك الموارد وذلك بصرف النظر عن سبب الاهتمام وما يترتب عليه من نتائج .

٢ - فروع المحاسبة :

كانت المحاسبة في بداية ظهورها في القرن الخامس عشر الميلادي لا تعدو ان تكون نظاما مبسطا لتسجيل العمليات المالية التي تتم بين التجار . مدن ايطاليا القديمة طبقا لقاعدة 'التقيد المزدوج' (١) . ولقد استمر وضع المحاسبة على هذه الحالة لفترة طويلة من الزمان حتى بدأت المحاسبة في التطور في اواخر القرن الثامن عشر واستمر التطور حتى الآن ، واشتمل على توسيع نطاق المحاسبة وتعدد فروعها . وقد كان من اهم العوامل التي ادت الى هذا التطور ما يلي :

• الثورة الصناعية وما ترتب عليها من زيادة الحاجة الى معلومات اكثر دقة واكثر تفصيلا ليس عن العمليات المالية للوحدة المحاسبية فحسب ، وانما ايضا عن العمليات الانتاجية والاقتصادية ههوما .

• زيادة التدخل الحكومي في شأن تنظيم وتوجيه ورقابة المشروعات التجارية والصناعية وما يقتضيه هذا الوضع من ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تكن الحكومة من تخطيط سياسات التدخل تخطيطا سليما والرقابة على تنفيذها .

(١) يمكن للقارئ ان يطلع على التطورات التاريخية للمحاسبة في صورة متكاملة ومختصرة في

Eldon S. Hendrikson, Accounting Theory (Homewood, Ill. Richard D. Irwin, 1965). Ch. 2.

♦ ظهور المشروعات كبيرة الحجم اما نتيجة لنمو المشروعات الصغيرة على مر الزمن او كنتيجة لاندماج عدة مشروعات صغيرة في مشروع واحد .
ويعترف النظر عن كون هذه المشروعات تجارية او صناعية ، فان وظائف الادارة فيها تصبح معقدة للغاية . ومن ثم تتطلب العديد من البيانات والمعلومات حتى يمكن اداؤها على الوجه الاكمل .

♦ قيام الحكومات الحديثة بمزاولة النشاط الاقتصادي بطريق مباشر .
♦ زيادة عدد الدول التي تتبع نظام الاقتصاد المخطط وخاصة في الدول النامية .

وقد انت هذه العوامل وغيرها الى اتساع نطاق المحاسبة وتعدد مروعها بحيث يمكننا الآن أن نميز بين فروع سبعة لها كالاتي :

- (أ) المحاسبة المالية Financial Accounting
- (ب) محاسبة التكاليف الصناعية Industrial Cost Accounting
- (ج) المحاسبة الادارية Managerial Accounting
- (د) المحاسبة الرياضية ، او الاساليب الكمية Mathematical Accounting or Quantitative Methods
- (هـ) المحاسبة الحكومية ، او محاسبة الاعتمادات المالية Government, or Fund Accounting
- (و) المحاسبة القومية ، او المحاسبة الاقتصادية National Income, or Economic Accounting
- (ز) المراجعة Auditing

وسوف نتناول كل من هذه الفروع بقليل من التفصيل .

(١) المحاسبة المالية :

تعد المحاسبة المالية استمراراً لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزدوج . وهى بوضعها الراهن تعد نتاج التطور التاريخى لما يقرب من خمسة قرون من الزمان . هذا ويمكن تعريف المحاسبة المالية فى وضعها الراهن على أنها نظام للقياس والاتصال يعمل على تطيل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والاقتصادية للوحدة المحاسبية بما يمكن من قياس نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة لفترة زمنية معينة ، ويمكن من اظهار ما لديها من موارد وما عليها من التزامات فى لحظة زمنية محددة ، ويوفر المعلومات الناتجة عن كل ذلك لمن يرغب فى الاستفادة منها . هذا وقد سبق التفرص لوظائف المحاسبة المالية بالتفصيل فى البند السابق .

(ب) محاسبة التكاليف الصناعية :

ويعد هذا الفرع من فروع المحاسبة وليد الثورة الصناعية برغم أن جذوره تمتد الى ما قبل ذلك . وتخدم محاسبة التكاليف المنشآت الصناعية بصفة خاصة ، غير أن نطاقها قد اتسع فى العصر الحديث لىغطى المشروعات التجارية ومشروعات الخدمات . وفى بداية تطورها كانت محاسبة التكاليف تهتم بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف على أساس تاريخى لأغراض تحديد تكلفة الانتاج وتقييم المخزون وتحديد الاسعار . وقد حدث فى هذا الفرع من فروع المحاسبة تطورات جوهرية أدت الى عدم الاعتماد على العصر التاريخى للتكلفة بصفة كلية وأصبح الاعتماد على التقديرات المقدمة للتكاليف من أهم خصائص نظام محاسبة التكاليف الجيد .

وتعتمد المحاسبة المالية الى حد كبير فى العصر الحديث على محاسبة التكاليف كمصدر رئيسى وهام للبيانات .

(ج) المحاسبة الإدارية :

وهو ذلك الفرع من مروع المحاسبة الذى يهدف الى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات اقتصادية معينة . وتهدف المحاسبة الادارية الى توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمساعدة الادارة بصفة خاصة فى اداء وظائفها المختلفة وخاصة وتطبيق التخطيط والرقابة . فهى تمد الادارة بالبيانات والمعلومات التى تساعد فى القيام برسم السياسات ووضع الخطط المختلفة لاستغلال الموارد المتاحة لها ، كما تسهم فى تمكين الادارة من متابعة تنفيذ الخطط والرقابة على كفاءة الاداء . وتختلف المحاسبة الادارية عن المحاسبة المالية فى أن الاولى تنتج بيانات ومعلومات تفصيلية خاصة لأغراض محددة بينما تنتج الثانية معلومات تجميعية عامة يمكن أن تخدم مجموعة عريضة من الأغراض . كما تختلفان فى أن المحاسبة المالية تعتمد أساسا على البيانات التاريخية بينما تعتمد المحاسبة الادارية على البيانات والمعلومات المتوقعة أن تنتج فى المستقبل بحدوث أحداث معينة أو عند تنفيذ خطط محددة أو باتخاذ قرارات خاصة ، وهذا لا يعنى أن المحاسبة الادارية لا تهتم بالبيانات التاريخية بل تعد البيانات التاريخية من أهم أسس مقارنة الاداء الفعلى بالخطط لأغراض قياس كفاءة الاداء . وتعد المحاسبة الادارية فى واقع الامر ابتداءا لمحاسبة التكاليف فى اطارها الحديث الذى يعنيد على الأساس المعيارى للقياس ، ولهذا نجد أن كثير من الكتاب يدمج بينهما .

(د) المحاسبة الرياضية :

انبرى العديد من الكتاب منذ السنين فى محاولة لوضع النموذج المحاسبى فى صورة رياضية ، كما تعددت المحاولات فى شأن الاستفادة من بعض الأساليب الرياضية والاحصائية لأغراض تحسين نتائج القياس المحاسبى وجعل نتائجه أكثر ملاءمة للأغراض المرجوة منه وتحسين وسائل

الاتصال . ومن الأساليب الرياضية والإحصائية المفيدة في تصميم نموذج القياس والاتصال ما يلي :

• أسلوب المعاينة الإحصائية Statistical Sampling واستخدامه في جمع البيانات والتحقق العلى من مدى صحتها .

• أساليب العرض الإحصائي في شكل رسوم بيانية لخطوط الاتجاه انعام وخرائط الانتشار وخرائط الرقابة الإحصائية واستخدامها في عرض البيانات المحاسبية .

• أساليب جبر المصفوفات الرياضية واستخدامها في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، وأساليب البرمجة الرياضية ، الخطية منها وغير الخطية ، واستخداماتها في مجال المحاسبة الإدارية ، كأداة لربط نموذج القياس والاتصال الخاص بها بنموذج اتخاذ القرارات الذى تستخدمه الإدارة .

• تشغيل النظام المحاسبى على الحاسبات الالكترونية وما يقتضيه ذلك من برمجة النموذج للحاسب وتحديد صيغة مدخلاته ومخرجاته ، وما أدى اليه من امكانيات اداء الكثير من الوظائف التى كان يقوم بأدائها المحاسب اليدى .

ورغم ما تقدم فإن هذه الأساليب لا يمكن اعتبارها بحال من الأحوال نزع من مروع المحاسبة ، وذلك لأنها بالإضافة لكونها أجزاء من علوم قائمة بذاتها ، فهى تخدم جميع مروع العلوم الانسانية والطبيعية .

(٥) المحاسبة الحكومية :

ويطلق على المحاسبة الحكومية أيضا محاسبة الاعتمادات ، ذلك لان أساس تصميم نظام المحاسبة الحكومية يقوم على المحاسبة لمجموعة من

الموارد المالية يتم تعيينها وتخصيصها لاداء مجموعة أنشطة تهدف الى تحقيق غرض معين في ضوء مجموعة من القيود والقواعد القانونية . ويطلق على هذه الموارد اصطلاح « اعتمادات » ويمد الاعتماد في الواقع بثابة وحدة محاسبية قائمة بذاتها . ولا تهدف المحاسبة الحكومية لقياس الربح او المركز المالي كما هو الحال في المحاسبة المالية ، كما لا تهدف الى قياس التكلفة كما هو الحال في محاسبة التكاليف وإنما تهدف في صورتها التقليدية الى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية لتسهيل التحقق من مسابقتها لقواعد واللوائح والقوانين ، ومن ثم يطلق عليها في بعض الاحيان محاسبة الرقابة المالية والقانونية .

(و) المحاسبة القومية :

ويطلق عليها أيضا المحاسبة الاقتصادية وهي تعتبر حديثة العهد بالمقارنة بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية . وتبدأت أنظمة الحسابات القومية تظهر في صورة متكاملة منذ الحرب العالمية الثانية . وتقوم المحاسبة القومية على أساليب المحاسبة المالية بالإضافة الى الأساليب الرياضية والاحصائية لتوليد البيانات والمعلومات التي تعكس مستوى الاداء الاقتصادي لوحدات المجتمع الاقتصادية في صورة مجمعة على مدار فترة زمنية محددة . وهي تسترشد في هذا الصدد بالمبادئ والقوانين الاقتصادية في شأن القياس المحاسبي وتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عنه لمن يهمه الأمر . وتتعدد مستويات الوحدة المحاسبية في المحاسبة القومية وتتدرج من مستوى الصناعة ، الى القطاع الى المجتمع ككل . وتساعد البيانات والمعلومات المتولدة عن المحاسبة القومية مساعدة فعالة في التحليل الاقتصادي وتبرير الظواهر الاقتصادية ودراستها ، كما تساعد المخطط القومي في رسم السياسة الاقتصادية العامة للمجتمع .

(ز) المراجعة :

تعتبر المراجعة أحد الوظائف وثيقة الصلة بوظائف المحاسبة والمستقلة عنها في نفس الوقت ، وتهدف المراجعة الى التحقق من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وخاصة تلك التي تتولد عن المحاسبة المالية . و هي تقوم ايضا على نموذج للقياس ونموذج للاتصال حيث يهدف النموذج الاول الى تقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية ويختص الثاني بتحويل نتائج القياس الى من يهمه الامر في صورة مناسبة . وتتوقف درجة الثقة في البيانات المحاسبية على موضوعيتها ومدى التزامها بمبادئ وقواعد واجراءات القياس المحاسبى ومدى دقة تعبيرها عن حقيقة موضوع القياس . ومن ثم فان المراجعة تضيى على البيانات والمعلومات المحاسبية درجة اكبر من الثقة فيها . وتنقسم المراجعة الى قسمين : احدهما يطلق عليه المراجعة الخارجية ويتولى القيام بها شخص أو جهة خارجية يطلق عليه المراجع الخارجى . ويختص هذا المراجع اساسا بالتحقق من نتائج القياس في المحاسبة المالية سواء كان هذا القياس متعلقا بنتائج عمليات الوحدة المحاسبية من ربح أو خسارة أو متعلقا ببركزها المالى كما ينعكس في اصولها والتزاماتها . أما القسم الثانى ، فيطلق عليه المراجعة الداخلية وهي تتم بمعرفة افراد داخل الوحدة المحاسبية ومن العاملين فيها . وحتى تحقق الغرض منها فلا بد وأن تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تنظيميا واداريا عن وظائف المحاسبة المالية . ولا تقتصر المراجعة الداخلية على التحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية وانما يمكن ان تشمل علم وظائف ادارية وتنظيمية أخرى .

بهذا العرض الموجز لاهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها واقسامها نكون قد حققنا الهدف من هذا الفصل وننتقل في الفصل التالى الى تحديد موقع المحاسبة من العلوم الاخرى .

الفصل الثاني

علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

مقدمة :

من استعراضنا للأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وأقسامها من الفصل السابق يمكننا تعريفها بأنها مجموعة من الأساليب الحسابية والرياضية والاقتصادية منظمة ومنسقة في إطار من المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحوز القبول العام ، والتي تتأثر بمحيط عمل المحاسبة الخاص بالزمان والمكان ، تهدف إلى قياس البيانات والمعلومات وتوجيهها في صوره كمية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تتعلق بتخصيص الموارد النادرة وإدارتها واستغلالها بكفاءة .

ومن هذا التعريف الموجز نجد أن المحاسبة لها علاقات وثيقة ببعض العلوم الأخرى نتعرض منها إلى ما يلي :

١ - علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد :

يعتبر الاقتصاد أحد العلوم الإنسانية Social Sciences ومن أهمها ، أن لم يكن عملاً أهمها . ويقوم الاقتصاد على حل المشكلة الاقتصادية التي تمثل في وجود موارد اقتصادية محدودة المقدار ونادرة يمكن استغلالها في مرس استغلال بديلة متعددة لإنتاج سلخ وخدمات ذات قدرة على الوفاء بقدر من احتياجات ورغبات الأفراد غير المحدودة . فيهتم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادي للإنسان لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية والتعرف على سلم تفضيله للسلخ والخدمات المخطلة ، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الإنسانية المخطلة والقدرة الإنتاجية للموارد الاقتصادية

المتاحة ، ويحدد الطريقة المفضلة لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الوفاء بأكثر قدر ممكن من احتياجات الأمراد ورغبتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد أفضل استغلال ممكن . ويعمل الاقتصاد بصدد ذلك كله على وضع معايير ومبادئ السلوك الأمثل سواء فيما يختص بتخصيص الموارد النادرة على فرص الاستخدام البديلة، أو فيما يختص بإدارة واستغلال تلك الموارد في الفرص التي يتم تخصيصها لها ، أو فيما يختص بتوزيع الناتج من الاستغلال من سلع وخدمات على المستحقين فيه ، أو فيما يختص بالسلوك الانفاقي للأفراد في الحصول على السلع والخدمات المختلفة . فإذا استقره من يتخذ القرار بشأن أى من هذه المشاكل الفرعية بالمعايير والمبادئ الاقتصادية الملائمة ، فإن القرار الذى يتخذه يصبح أفضل ما يمكن اتخاذه في ظل ما يحيط به من ظروف وقت اتخاذه . ويتطلب الأمر في هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملماً بالمبادئ والمعايير الاقتصادية التي تتلاءم مع موضوع القرار ونتائجه المتوقعة .

ومن استعراضنا لوظائف الحاسبة واتخاذها في الفصل السابق تبرز لنا درجة الصلة ومقدار الارتباط بين الحاسبة والاقتصاد . فالحاسبة - كما ينبغي أن نؤمن - تقوم على نموذج لقياس موارد وخفريات وعمليات وتدفقات اقتصادية لتوفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقبذاتها ، وخصائصها ومكوناتها . فمواضيع القياس الحاسبي تنبثق جنوها أساساً من الأسس والمبادئ والمعايير الاقتصادية والأما توافر للبيانات والمعلومات الحاسوبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف من توليدها وتوفرها للمستخدمين منها . فلا ريب أن في أن نجيد الحاسبة قد تبيّن الكثير من المصطلحات الاقتصادية ، واستخدمت العديد من أدوات التحليل الاقتصادي ، وارتكزت على تطبيق النظرية

اسئلة الفصل الاول

السؤال الاول :

- برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية باختصار شديد :
- ا - تهتم المحاسبة بتوليد معلومات لكل الاغراض التى يحتاجها الانسان .
 - ب - يقع فى دائرة القياس المحاسبى كل ما يمكن قياسه نقدا او عينا .
 - ج - المحاسبة هى نظام جزئى لتوصيل المعلومات بعد توفيرها من مصادر اخرى .
 - د - تقتصر وظيفتى القياس والاتصال على المحاسبة المالية دون فروع المحاسبة الاخرى .
 - هـ - تمثل الوحدة المحاسبية محور اهتمام المحاسبة .
 - و - تمثل الحقوق التى تقع على عاتق الوحدة المحاسبية مجموعة الديون التى تلزم بادائها للغير .
 - ز - لا تصلح النفود كوحدة قياس فى المحاسبة لتغير قيمتها طبقا للمتطلبات فى الاسعار .
 - ح - رغم تعدد فروع المحاسبة الا انها كلها تقوم على اساس ومبادئ المحاسبة المالية .

السؤال الثانى :

- استكمل العبارات التالية لتعطى مدلولها الصحيح .
- ا - يعد نموذج القياس المحاسبى لا من حيث الهدف فقط ولكن ايضا من حيث
 - ب - يقوم نموذج الاتصال المحاسبى على اركان هى
 - ج - تهدف المحاسبة المالية الى قياس الموارد والحقوق والالتزامات والتغيرات وتخصيص ... على فترات زمنية ، وتعتبر وحدة القياس الرئيسية .
 - د - تحدث التغيرات فى الموارد نتيجة وذلك تحقيقا لاهدافها .
 - هـ - يمكن تعريف المحاسبة المالية على انها نظام يعمل على تحليل بما يمكن من

الاقتصادية في بناء نموذج للقياس الحاسبي ، سواء كان ذلك من حيث الموضوع ، أو الهدف ، أو المعيار أو وحدة القياس .

ولا تقع في الإلزام من الحاسبة عند الاقتصاد في هذا واحد .
المحاسبة ليست دائما بالمتفرد بل إن العلاقة في واقع الأمر هي علاقة تبادل منافع ناتجة عن تداخل في المطلقات والاهداف . فكما نجد ان الحاسبة قد قننت الكثير من المصطلحات الاقتصادية : نجد ان الاقتصاد ايضا قد بنى العديد من المصطلحات الحاسبية ، وكما وجدنا ان الحاسبة تعتمد على الكثير من المبادئ والمعايير الاقتصادية نجد ان الاقتصاد قد اعتمد على البيانات والمعلومات الحاسبية للتفكير في بعض المسائل الاقتصادية والمالية النظرية ومدى فوائدها في واقع التطبيق في المعاملات الاقتصادية والتجارة والاستثمار والعديد من التطبيقات الحاسبية التي لا حصر لها في علم الحاسبة الاقتصادية .
ولا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض فكل منهما له حدود كل منهما في مجال التطبيق الاقتصادي لا يمكن ان تكون من الغرور على ذلك ، بل انهما في بعض المواقف قد يتداخلان في بعض المصطلحات الاقتصادية . ففى هذا الفرع من فروع الحاسبة بالذات فكل واحد منهما يعد ايضا فرعاً من فروع الاقتصاد / لابد ان يعمل الاقتصاد والحاسبة جنباً الى جنب حيث يتفاعل اطار النظرية الاقتصادية مع نموذج القياس الحاسبي .
لذلك فلا تأسا فكلتا فروعنا قد قدما في واقعنا

سواء رغبتا انهما قد كانا على ايدى الحقيقة بصفة ما فكل منهما غيرت
ولعل ما تقدم يوضح بان الحاسبة والاقتصاد قد يتقاطعا من نفس البع
دفعنا رغبة رغبتا على ايدى الانفسا فكل واحد منهما قد تغيرت
عند نشأتها ، غير ان كاننج Canning يرى خلاف ذلك حيث يقول
" فكل منهما قد تغيرت بغيره فكل منهما لم يتغيرا " وهذا نص

الكل من فروع الاقتصاد والحاسبة فكل منهما له اختصاصه الخاص بهما من
النماذج الاقتصادية والمصطلحات الحاسبية الاقتصادية
الفرق الشارح لاداء ماورد في ، كما لم يكن اجدها يتوقع ، بل لم يكن
احدهما يستطيع ان يتوقع ، لكن في شكل المصطلحات التي يعترف
بها كل الدارسين المفكرين في كل من المجالين في الوقت الحاضر . ولا يقتصر

المرحلة الأولى في الاستقلال في المنهج وإنما تجد أن كل من الجانبين كان له
أهمية خاصة به في البداية ولا يمكن اعتبار أي من هذين الفرعين من
نوع الخدمة الخاصة الآخر أو منبسطا منه في أي وقت من الأوقات . ولكننا
نجد أن كلاهما في موضوع الاهتمام كان مشتركا بينهما منذ البداية .

ويؤكد هذه النقطة الأخيرة جورج ماي بقوله « عندما تتوازي المحاسبة
مع الاقتصاد في المسيرة فإن ذلك يكون نتيجة تؤثر مسيرتها مع ما يقع
في مجال الأعمال » (٢) وخلاصة القول أن الاقتصاد والمحاسبة لها صلات
وثيقة بينهما ويتبادلان المنافع فيما بينهما بشكل يجعل دراسة المحاسب
فهم الاقتصاد ضرورة ملحة لاداء مهمته على الوجه الأكمل ، وكما يجعل
دراسة الاقتصادى للمحاسبة ضرورة أساسية لا يمكن محاسبة الممثل
الاقتصادى في صورة تقبل التطبيق العملى ، ذلك كله رغم استقلال نشأة
الاقتصاد عن نشأة المحاسبة .

٢ - علاقة المحاسبة بفنارة الأعمال :

يمكن القول أن ادارة أى وحدة اقتصادية تلخص ببساطة متناهية في
تحديد الهدف المرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لهذا الغرض ، رسم
السياسات ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد لغرض تحقيق الهدف ،
تحذير المهم لوضع الخطط والسياسات موضع التنفيذ ، متابعة الاداء وتقييمه
في ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الاهداف . وفي كل مرحلة من

1) J.B. Canning, The Economics of Accountancy, (New York
The Ronald Press Co., 1929).

ترجمة المؤلف بصرف مع الحفاظ على المصنوع
2) G.O. May, Twenty Five year of Accounting Responsibility
1911-1936; Essays and Discussions, B.C. Hunt, ed., (New York :
American Institute Publishing Co., 1936).

هذه المراحل تواجه ادارة الوحدة الاقتصادية او المشروع بالعديد من البدائل المتاحة التى يلزم دراستها واختيار الافضل من بينها . وكل قرار يتم اتخاذه فى هذا الصدد يكون عرضة للصواب او للخطا طبقا لمدى ثوابر المعلومات اللازمة لاتخاذده ومدى ملائمتها لموضوعه ومدى دقتها ومصحة توقيتها . والادارة الرشيدة هى التى تستند الى المعايير والمبادئ الاقتصادية التى تتلاءم مع الظروف المحيطة بها لأغراض اتخاذ قرار معين من ناحية ، وتعرف طبيعة وخصائص ومصادر البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ ذلك القرار من ناحية اخرى .

ويعد النظام المحاسبى للوحدة الاقتصادية او المشروع اهم مصدر من مصادر البيانات والمعلومات التى يمكن ان تتاح للادارة لأغراض اتخاذ قراراتها فى شأن ادارة الموارد الاقتصادية لتحقيق الاهداف المرغوبة ، والتى عادة ما تتطوى على تحقيق اكبر قدر ممكن من الارباح . فالقياس المحاسبى للمركز المالى للمشروع يمكن الادارة من معرفة مقدار الموارد الاقتصادية المتاحة وقدرتها على تحقيق الاهداف المرغوبة ، كما ان تبيان الربح والربحية يمكن الادارة من معرفة مدى تحقيق الاهداف فى هذا الشأن ، وبمساعدها على رسم سياستها ووضع خططها فى هذا الشأن . ونتيجة القياس المحاسبى - والتى تعد غاية فى جد ذاتها فى المحاسبة - تمثل اداة او وسيلة تساعد الادارة فى تحقيق اهدافها . واذا ما نظرنا فى الاهداف الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لوجدنا العديد من مسور التداخل بين وظائف كل منها ووظائف الادارة . فالاهداف الحديثة للمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف تتطوى على امداد بالمعلومات اللازمة والوقتية والمصالحة لتخطيط الانتاج والارباح فى الوقت الذى يعد فيه اهم وظائف الادارة الحديثة . كما تتضمن اهداف المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف نصيب وادارة انتظمة الرقابة على الاداء وقياس كفاءته ، وتوليد البيانات

والمعلومات الملائمة لهذا الغرض وذلك في الوقت الذي تعد فيه وظيفة الرقابة أهم وظيفة للإدارة الحديثة بعد وظيفة التخطيط . أضف الى ذلك أن تطبيق أساليب التحليل الكمي في المحاسبة ينطوي على تصميم نماذج لاتخاذ القرارات وتوفير البيانات الملائمة لها بما يسهل من مهام الإدارة في هذا الشأن .

ولا يتوقف ارتباط المحاسبة بالإدارة عند هذا الحد بل يمتد أيضا الى وظيفة الاتصال التي أصبحت في العصر الحديث وظيفة هامة من وظائف الإدارة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية أو المشروعات وتعتمد عملياتها . وتعد القوائم والتقارير والموازنات المحاسبة من أهم أدوات الاتصال التي تعتمد عليها الإدارة في هذا الصدد .

ومما تقدم يمكن القول باختصار أن إدارة أعمال الوحدة الاقتصادية أو المشروع في العصر الحديث دون توافر البيانات والمعلومات المحاسبية تصبح من قبيل المستحيلات ، كما أن إدارة هذه الأعمال دون المأم بالمبادئ والمعايير الاقتصادية يؤدي حتما الى الفشل الذريع .

٣ - علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية :

للمحاسبة روابط وثيقة بالمعلوم الرياضية والإحصائية ، حيث تلجأ المحاسبة للعديد من الأدوات والأساليب الرياضية والإحصائية للاستعانة بها في شأن القياس المحاسبي . فنجد مثلا أن قاعدة القيد المزدوج الذي عاصر تطورات المحاسبة بجميع فروعها على مر السنين والقرون تنبثق أساسا من المتساوية الرياضية ، كما أن جميع عمليات المحاسبة وحساباتها وقوائمها يكن التعبير عنها في الواقع في صورة معادلات رياضية . بل إن نموذج القياس المحاسبي بكامل أركانه يمكن وضعه في صورة نموذج رياضي .

هذا وتعتبر قواعد تصنيف الحسابات وتقسيمها محاسبيا مستمدة اساسا من القواعد الاحصائية لتصنيف وتبويب البيانات والمعلومات . وقد ازداد ارتباط الحاسبة بالعلوم الاحصائية حديثا حيث اتسع نطاق عمليات الحاسبة وازدادت تعقيدا في الوقت الذي زاد فيه الاهتمام بمدى ملاءمة البيانات والمعلومات الحاسوبية للغرض المستهدف منها . فنجد مثلا أن اسلوب المعاينة الاحصائية قد أصبح من الاساليب الهامة في شأن القياس والتحقق الحاسبي ، لأن الاستعانة بهذا الاسلوب يؤدي الى توفير بيانات ومعلومات أكثر ثقة وأقل تكلفة وأنسب توقيتا ، كما يمكن قياس درجة الثقة فيها علميا عند استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية . ونجد أيضا أن تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها عند توفير البيانات الحاسوبية أصبح من الأمور الواردة في الكليات الحاسوبية في شأن القياس الحاسبي لزيادة منفعة البيانات والمعلومات الحاسوبية بصدد اتخاذ القرارات الاقتصادية . فلم تعد اهتمامات الحاسبة في العصر الحديث تنحصر في القياس التاريخي لآثار عمليات التبادل الاقتصادية ، وإنما أصبحت الحاسبة تهتم أيضا بقياس الآثار المتوقعة عن هذه العمليات في المستقبل بما يدعو الى الاستعانة بالاساليب العملية في التقدير والتحقق والقياس ، وهي اساليب احصائية . وبذلك أصبح نموذج القياس الحاسبي نموذجًا احتماليا أكثر منه نموذجًا للقياس المؤكد . وتبدو أهمية ذلك بصورة واضحة في الحاسبة الإدارية وحاسبة التكاليف كما أن لها آثارها الملحوظة في نموذج القياس الخاص بالحاسبة المالية ، هذا بالإضافة الى ما تتركه نظرية الاحتمالات من بصمات واضحة على عمليات مراجعة الحسابات في العصر الحديث .

٤ - علاقة الحاسبة بالعلوم السلوكية :

تهتم العلوم السلوكية بفهم وتفسير السلوك البشري والتنبؤ به ، وذلك عن طريق تجميع البيانات والمعلومات التي تساعد في توصيف وتقييم

أبعاد هذا السلوك وجوانبه بحيث يمكن تبريره علميا .

ورغم أن هناك من الروابط القديمة بين العلوم الانسانية أو الاجتماعية، مثل علم الاقتصاد وعلم الإدارة ، ما أدى بها الى السبق في دراسة هذه الروابط والاستفادة منها ، فإن محاولة الربط بين العلوم السلوكية والمحاسبة يمكن أن تعد في طور مهدها .

ويمكن القول أن انجاء المحاسبين حديثا الى دراسة العلوم السلوكية ومحاولة الاستفادة منها في شأن القياس والاتصال المحاسبى ، يرجع الى ما تكشف من علاقات وروابط بين هذه العلوم والاقتصاد والإدارة من ناحية، وإلى ما يوجد من علاقات وروابط بين الاقتصاد والمحاسبة والإدارة من ناحية أخرى .

وتهدف الدراسات المحاسبية السلوكية الى محاولة تفهم واستيعاب السلوك البشرى وتفسيره في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وزيادة فاعلية المعلومات المحاسبية في شأن جعلها أكثر ملاءمة لاحتياجات متخذى القرارات في ضوء خصائصهم السلوكية .

ولاشك في أن العلاقة بين المعلومات المحاسبية وسلوك الأفراد القائمين على اتخاذ القرارات وتنفيذها لا يمكن تجاهلها . فالمعلومات المحاسبية قد تؤدي الى تغير في سلوك الأفراد الناتج عن عوامل أخرى بخلاف البيانات والمعلومات المحاسبية قد يتطلب تغير في المعلومات المحاسبية من حيث الشكل أو المضمون أو المفهوم .

وقد أدى اتجاه المحاسبين نحو دراسة العلوم السلوكية في الفترة الأخيرة الى إثارة الكثير من الجدل والمخيد من التساؤلات ، كما تواجه الدراسة في هذا المجال كثير من المشاكل والصعوبات . وليس هنا بالكل الملائم لسرد الجدل والإجابة عن تلك التساؤلات أو حل هذه المشاكل وتقليل

الصعوبات ، وأنها كل ما نريد تكديده هو أن دراسة المحاسب للعلوم السلوكية أصبح من الأمور المقرر وجوبها إذا كان له أن يؤدي وظيفته على الوجه الأكمل .

٥ - علاقة المحاسبة بالقانون :

تتبع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين . فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية التي تتعلق بالقياس والاتصال ، كما أن المحاسبة تعد بمثابة أحد الأدوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية . ويبرز تأثير القانون على المحاسبة بوجه خاص في المحاسبة المالية ، حيث نجد من النصوص القانونية ما قد يلزم المحاسب بإجراءات معينة بشأن تصميم النظام المحاسبى ، وبشأن التقارير والقوائم المحاسبية . فنجد مثلا أن قوانين الشركات تتعرض لكثير من الأمور المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشكل القوائم والحصص الختامية وطريقة عرضها ونشرها ، ومعالجة توزيع الأرباح وما إلى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية .

نفى مصر مثلا نجد أن القانون رقم ٢٨٨ لسنة ١٩٥٢ قد نظم عمليات إمساك الدفاتر التجارية التي تهمل تصميم نظام المحاسبة المالية ، كما ألزم قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الشركات بنشر ميزانياتها وحصص الأرباح والخسائر مهفويا كما وضع القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ البيانات المحاسبية الواجب اظهرها في هذه القوائم والحصص الواجبة النشر .

هذا كما تتأثر القواعد والأجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية كما هو الحال في قواعد وإجراءات الامتلاك والتصنيف والائتماع والمعالجة الضريبية للضرائب المختلفة التي تتحملها الوحدة المحاسبية والمحلل فيها .

والواضح ان مدى تأثير الحاسبة بالتشريعات القانونية - سواء كان هذا التأثير من حيث الاجراء او من حيث شكل وجوه البيانات والمعلومات الحاسبية الناتجة - يختلف من دولة الى اخرى . غير انه يمكن القول ان هذا التأثير يكون اكثر وضوحا كلما زاد التدخل الحكومى فى الشؤون الاقتصادية ، حيث يكون هذا التدخل فى الغالب معززا بتشريع . ومن ثم يجب على الحاسبة ان تلقزم بروح التشريع فى هذا الصدد . ففى مصر مثلا نجد ان قيام القطاع العام وسيادته على النشاط الاقتصادى قد ولد الحاجة الى توحيد الانظمة الحاسبية المطبقة فى الوحدات الاقتصادية التابعة له . وعلى هذا الاساس صدر النظام الحاسبى الموحد بالقرار الجمهورى رقم ٤٧٣٣ لسنة ١٩٦٦ ملزما لجميع هذه الوحدات (غنيا عدا البنوك وشركات التأمين) بتطبيقه اعتبارا من اول السنة المالية ٦٧/٦٨ . وقد صدر النظام الحاسبى منظما وמוوحدا ومحددا لكل اساس القياس والتقييم والعرض ، اى منظما لوظيفة القياس والاتصال معا .

وهذا لا معنى بالضرورة توافق مقتضيات القانونية مع ما تظهره الحاجة الى بيانات ومعلومات محاسبية ، ومن ثم يمكن ان تختلف القواعد والمبادئ الحاسبية التى يرى المحاسب ملائمتها مع الحاجة الى بيانات مع تلك التى تنبشى مع مقتضيات القانونية . ويقع على عاتق المحاسب فى هذه الحالة العمل على تفسير مقتضيات القانون بما يتنبشى مع القواعد والمبادئ المحاسبية السليمة .

ولعل أبرز مثال على اعتماد القانون على البيانات الحاسبية من الناحية الاخرى هو اعتبار هذه البيانات قرينة من قرائن الاثبات اذا ما توفرت قريبا خصائص معينة كما هو الحال فى القانون التجارى المصرى . اضافة الى ذلك ان البيانات والمعلومات الحاسبية تعتبر من اهم اسيس تطبيق التشريع الضريبى فى الدول المختلفة .

ومما تقدم تتضح مدى أهمية العلم المحاسب بالمبادئ والاعتبارات القانونية المختلفة التي من شأنها أن تؤثر في مجال عمله أو تتأثر به . ذلك حتى يتجنب الوقوع في مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية ، كما يتمكن من العمل على تغيير المقضييات القانونية التي لا تتشئ مع المبادئ والقواعد المحاسبية السليمة من ناحية أخرى .

٦ - علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

تظهر العلاقة وثيقة بين العلوم الهندسية والمحاسبة في اطار محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية حيث اطار العمل المشترك . فمن الصعب مثلا الفصل بين الهندسة الصناعية او هندسة الانتاج ومحاسبة التكاليف ، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد وسجلاتها ، ودراسة الزمن وتطويل العمالة ونخصيص التكلفة الثابتة على المنتجات ، اضافة الى ذلك ان الدراسات الهندسية الاقتصادية تعتمد على البيانات المحاسبية ، كما تستعين بالعديد من الاساليب المحاسبية ، وتعد الرقابة عن طريق الموازنات احد المواضيع التي تستدعى ضرورة تعاون المهندسين والمحاسبين حتى تكون الرقابة فعاليتها .

ولا يقتصر الامر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ، فمحاسبة المالى يعتمد اساسا على التقديرات الهندسية بصدد تحديد العمر الافتراضى للاصول الثابتة واختيار طرق الاهلاك المناسبة ، كما يتعاون المحاسب والمهندس بصدد تقييم الاصول المختلفة ، واعادة تقييم المنشأة حيث تعتبر طرق التقييم اساسا من نتائج المهندسين بينما يعد تطبيقها في هذا الصدد من صميم عمل المحاسب .

٧ - الخلاصة :

نخلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بالعلوم

من العلوم الأخرى ، وخاصة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية . فملاقة الحاسبة بالاقتصاد علاقة ترايط من جميع الاكن ، فموضوع الاهتمام واحد، والاهداف متصلة ، وتبادل المنافع قائم انى درجة يمكن معها القول انها نومان متكاملان ومتشابهان . اما علاقة الحاسبة بالادارة فهى علاقة المفيد والمستفيد ، حيث الحاسبة هى المفيد والادارة هى المستفيد وعكس ذلك تنم فى علاقة الحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية حيث تستفيد الحاسبة من المبادئ والقواعد والاساليب الرياضية والاحصائية فى شأن القياس والاتصال الحاسبى . اما علاقة الحاسبة بالعلوم السلوكية فهى ناتج تداخل اهتمامات بسلوك الافراد والمؤثرات التى تغير من هذا السلوك والمتغيرات التى تتأثر به ولاشك فى ان الحاسبة هى المستفيد ومن مبادئ وقواعد ونظريات العلوم السلوكية لأغراض تطوير اهدافها وتجويد انتاجها من بيانات ومعلومات . وتتخلص علاقة الحاسبة بالقانون فى ان القانون قد يصبح مصدرا للمبادئ والقواعد والاجراءات الملزمة للحاسب فى بعض الاحيان ، كما ان الحاسبة تعتبر مصدرا لقرائن الاثبات ووسيلة للتحقق من الالتزام بالمقتضيات القانونية . ويبرز ارتباط الحاسبة بالعلوم الهندسية فى مجال هندسة الانتاج حيث تكون بعض مواضيع الاهتمام مشتركة وحيث يحتاج الحاسب لبعض خدمات المهندس ويعتد المهندس على بيانات الحاسب .

ولاشك فى ان ما تقدم يوضح ان الحاسبة تقع فى دائرة العلوم الاجتماعية او الإنسانية Social Sciences وان كان يمكن القول ان لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالمعلم الاجتماعية او الإنسانية تهتم بدراسة الفظائيات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقتها بعضها ببعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما الى ذلك . ولاشك فى ان الحاسبة تهتم بدراسة الانسان

كيتخذ قرار اقتصادى للتعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها . أما العلوم الطبيعية فهي تهتم بدراسة ظواهر الطبيعة وتلقينها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الانسان . وتستفيد الحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق الحاسبى ولكنها لا تعد قطعا من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلا ان قاعدة التبادل الكيميائى في العلوم الطبيعية **Chemical Equilibrium** تدر اساس منطقى لقاعدة التوازن الرياضى **Mathematical Equality** ، والتي هي في واقع الامر اساس لقاعدة التوازن الحاسبى **Accounting Equation** ، كما سوف يتضح مبيا بعد .

اسئلة الفصل الثانى

- ا - برر خطأ او صواب كل من العبارات التالية باختصار شديد :
 - ١ - رغم استقلال منافع الحاسبة والاقتصاد فانها ينصبان على نفس الموضوع ولكنها يختلفان في الهدف .
 - ب - لاشك في ضرورة فشل الادارة اذا لم تتوفر لها المعلومات الحاسبية .
 - ج - بالرغم من ان الحاسبة تقوم على انماط منظمة للحساب فان علاقتها بالرياضيات والاحصاء محدودة .
 - د - لا مجال للسلوكيات اذا كانت الحاسبة تقوم على اساس القياس التاريخى للتكلفة .
 - هـ - حيث ينظم القانون العلاقات بين الافراد فلا علاقة له بالحاسبة .
 - و - لا علاقة للحاسبة بالعلوم الهندسية .

الفصل الثالث

بعض المفاهيم والمبادئ والمعتقدات

الاساسية للمحاسبة المالية

مقدمة :

بعد ان استعرضنا في الفصل الاول الاهداف العامة للمحاسبة ووظائفها واساسها ، وبعد ان وضحنا علاقة المحاسبة بالعلوم الاخرى في ضوء ما عرفناها به في الفصل الثاني ، يصبح من الضروري ان نلم بمفهوم بعض المصطلحات المحاسبية الرئيسية التي سوف ندرج على استخدامها فيما بعد ، وان نتعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، وننتههم بعض المبادئ الاساسية التي تعمل المحاسبة المالية في اطارها ، ونستعرض بعض المعتقدات العرفية التاريخية التي مازالت تؤثر في المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الامور بقليل من التعميل والايضاح في هذا الفصل تاركين بيان آثارها على اهداف المحاسبة ووظائفها واجراءاتها لما يلي ذلك من دراسة .

١ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلي توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهيم المبادئ والافتراضات والمعتقدات الاساسية في المحاسبة المالية .

الوحدة المحاسبية : الوحدة المحاسبية هي وحدة أو مشروع اقتصادي

تزاوّل نشاط تجارى أو صناعى أو خدمى أو مهنى ، ومن ثم فهي تعتبر منتجة للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على إشباع رغبات الأفراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد الى عدد كبير

جدا من الأفراد. فهي قد تكون مملوكة مثلا لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة « المشروع الفردي » ، وقد تكون مملوكة لعدد محدود من الأفراد بالمشاركة، ويطلق عليها « شركة اشخاص » ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة، ويطلق عليها « شركة المساهمة » كما قد تكون الوحدة الحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكومية أو غير حكومية . وهي من وجهة النظر الحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالا تاما عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيان القانوني لها ، وممثل مركز الاهتمام الذي يدور حوله النظام الحاسبي .

الفترة الحاسبية : برغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض استمرارها ، كما سوف نرى نيبا بعد ، فإنه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم اعدادها وتقريرها على فترات زمنية دورية . تقوم المحاسبة باظهار نتائج عمليات المشروع التي تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القارئ على ادارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه في طريقه الى تحقيق أهدافه، ويخططون لما يجب عليهم عمله في ضوء ما تم ، كما يتمكن المالك من التعرف على مقدار العائد على رؤوس أمواله المستثمرة في المشروع كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة في هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبة باظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقيم في حوزته من أصول أو موارد وما يتبع على عاتقه من التزامات وحقوق ملكية في تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبة باظهار نتائج العمليات لها واظهار المركز المالي في نهايتها ، اصطلاحا « الفترة الحاسبية » . وتكون الفترة الحاسبية لأغراض المحاسبة المالية في العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدايتها من تسلط الى آخر ، ما لم يكن هناك ظروف خاصة تستدعي أن تكون الفترة المحاسبية أطول أو أقل من سنة ميلادية .

الاصول : مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للوحدة

الحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها . وقد تكون الاصول في شكل موارد انتاجية طويلة الاجل مثل الاراسى والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والانتقال ، ويطلق عليها في هذه الحالة « اصول ثابتة » . كما قد تكون الاصول في صورة نقدية سائلة او يمكن تحويلها الى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة ، ومديونيات الغير للوحدة الحاسبية كعملائها مثلا ، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك ، ويطلق عليها في هذه الحالة « الاصول المتداولة » . وعلى هذا فاساس التفرقة بين الاصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها او قابليتها للتحويل الى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبيا . ويلاحظ ان الاصول الثابتة لا يتم اقتنائها لغرض اعادة بيعها وانما لغرض استخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الانتاجية . كما يطلق على الاصول الثابتة مضافا اليها المخزون باختلاف انواعه « الاصول غير النقدية » لان لها كيان عيني ولها قيمة اقتصادية ذاتية كائنة فيها ، ويطلق على باقى الاصول المتداولة « الاصول النقدية » لأنها تمثل حقوق نقدية في صورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الاقتصادية للاصول غير النقدية تتقلب تبعا لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للاصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية .

الخصوم : الخصوم تمثل حقوق الغير بها يملك في اصول الوحدة

الاقتصادية ، وتتساوى معها دائما في المقدار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استيفاء التزامات الوحدة السارية للغير ، حقوق ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم الخصوم الى قسمين : الاول يمثل حقوق الملكية ، والثانى يمثل الالتزامات .

وتشغل حقوق الملكية على القيمة المالية للواردات الاقتصادية التي

يقتضها الملاك كراس مال الوحدة لتكوينها من مزاوله تشغيلها ، وعلى ما عتيم
الوحدة بتحقيقه من الأرباح التي يقرر الاحتفاظ بها فيها كتميز لمركزها المالي
وتوسيعا لتشغيلها . ولا نظرم الوحدة الاقتصادية برد حقوق الملكية لمادام
تشغيلها مستمرا ، حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل مجدد الوفاء . ويمكن
لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها ، أو نتيجة
زيادة رأس المال أو لتخلفه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

أما الالتزامات فهي تبال الائتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية
في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهي
تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلا ، وسوق
كلفت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، وتشمل مخبونية الوحدة للوردين
والمستحقات المبلين فيها من الجور لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

الميزانية العمومية - قائمة المركز المالي : الميزانية العمومية هي كشف
أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة
ومكوناتها ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها « الميزانية » لأنها تتخذ في
أحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم موازنين من
ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية أخرى ، لأنها تعكس الآثار
المالية لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين ،
ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو
إظهار « حقيقة » المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار في
تشغيلها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet
لو قائمة المركز المالي Financial Position Statement من أهم
التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

٢ - الافتراضات المحاسبية :-

تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد اطارها وتسهيل في اداء وظائفها وتبسيط من اجراءاتها ، كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات اساسية تمثل الاطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة واهدافها وتمثل المعايير التي يركن اليها المحاسب في اداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الفرض المستهدف منها . كما يوجد ايضا عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها ومازالت تؤثر في اجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم ان غالبية الكتابات المحاسبية لا تنرق بين الافتراضات **Assumptions** والمنطلقات او المعايير **Postulates or Standards** ، والمعتقدات **Conventions** الا اننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لاختلاف مفهومها واهدافها . ونتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على ان نتناول المنطلقات والمعتقدات في البنود التالية .

(ا.) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية . :

يفترض المحاسب ان الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن اصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الاساس فان البيانات والمعلومات المحاسبية يتم اعدادها وتوفرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الاهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثمة فان الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبى الذى يتم تصنيفه لها بحيث يغطى الانشطة التي تقوم الوحدة بمزاولةها ويمكس العمليات التي تكون بتفسيها طرفا فيها ، وذلك دون نظر للأنشطة الخاصة بالاصحاب المصلحة فيها .

(ب) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب ان الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم يتم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض اساسا

لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالاصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبى مثلا عند قياس المركز المالى المشروع على ان يأخذ المحاسب بالتقييم التاريخية للاصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها الشرائكية فى السوق فى تاريخ اعداد القائمة ، وذلك زعما بأن المشروع ما يؤخذ فى الفكر المحاسبى فى هذا الشأن . وبالتالى فسنأخذ مسوف ثم لن يقوم ببيئتها فى الحال .

(ج) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة تقليديا ، ومازالت فى أغلب الاحوال ، على افتراض ان وحدة القياس المحاسبى - وهى النقود - ثابتة القيمة على مر الزمن ، او ان التقلبات التى تطرا على قيمتها تعتبر من الضالة فى معظم الاحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبى لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهنها . وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب ان يجمع تكلفة اصول مشروء منذ عشر سنوات مثلا على تكلفة اصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم انه متجانس فى وحدات تقياسه تقليسيا على هذا الافتراض . وقد اصبح افتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية ومازالت . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول ان التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد اصبح امر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الامور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة استباط هذا الافتراض .

٢ - المنطلقات او المعايير المحاسبية :

سبق ان ذكرنا ان المعايير والمنطلقات المحاسبية هى التى تربط الوظيفة بالهدف . وهى وسيلة التوفيق بين الاداء والقيمة . وحيث عرفنا المحاسبة وظيفيا فى الفصل الاول على انها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف الى

نوعير بيانات ومعلومات وتقنية وصالحة لاتخاذ القرارات ، فان هذا يستدعى منا ان نوضح المنطلقات والمعايير التى تربط كل من وظيفة القياس والاتصال بالهدف المرغوب التوصل اليه على الوجه الاكمل . ولعل المعايير والمنطلقات التى قدمتها جمعة المحاسبة الامريكية فى سنة ١٩٦٦ تعد من افضل ما يوجد فى الفكر المحاسبى فى هذا الشأن حتى الآن . وبالتالى فاننا سوف ، نستعرض هذه المعايير فيما يلى باختصار (١) :

اولا : معايير القياس :

وهى تتكون من اربعة معايير اساسية مرتبة على حسب درجة اهميتها كما يلى :

- | | |
|-------------------|------------------------------------|
| Relevance | (ا) الصلاحية للفرض المستهدف منها |
| Verifiability | (ب) القابلية للاحقق منها |
| Freedom from Bias | (ج) الالتزام بالموضوعية |
| Quantifiability | (د) القابلية للقياس الكمي |

وسوف نتناول كل من هذه المعايير بقليل من الايضاح .

(ا) الصلاحية للفرض المستهدف منها :

يقضى هذا المعيار ان تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الايضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذى يتم اعدادها من اجله . ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم اهدافا متعددة لمجوعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منها بناينا شديدا ، فان الامر يقتضى - تطبيقا لهذا

1) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association 1966). PP. 7-18

المعيار - افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه البيانات . وهذا هو ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبى .

ويتعين علينا الاعتراف في هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية في المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والافتراضات المحاسبية التى درج العرف المحاسبى على استخدامها لفترة طويلة تتل من صلاحية المعطيات المحاسبية للفرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تؤدي في بعض الأحيان الى عدم صلاحيتها على الإطلاق . ورغم ذلك فلن نشتطع تناول هذا الموضوع بالجلد والنقاش على هذا المستوى المبذئ من الدراسة .

(ب) القابلية للتحقق منها :

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات الى مصدر موثوق فيه يمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التى يمكن الرجوع اليها للتحقق من صحة هذه البيانات ومطابقتها للمصدر . غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعنى أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات وبحيث يمكن اتخاذ نفس القرار من واقع نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها . ويعنى ذلك وجوب وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بمصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها .

وبالتالى فلن تعدد الدلالات يعنى انحرافا عن المعيار مما يقتضى اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية

وهامة يجب ان تتوافر في المعلومات الحاسبية ، وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية في مجال المحاسبة الملية في وضعها الراهن لا تتترم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وانما تنمى الى الالتزام بالتحقق في مفهومه الضيق السابق الاشارة اليه .

(ج) الالتزام بالموضوعية :

ويعنى بالموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الاعتماد عن الحكم الشخصى بقدر الامكان والاستناد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية. والموضوعية بهذا المفهوم هى توام التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليها فى كثير من الاحيان « قاعدة وجود الدليل الموضوعى » ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيرا عن مدلوله التقليدى ، وان كان يعنى من وجهة نظرها ان لا تكون المعلومات المحاسبية متحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الاخرى ، الامر الذى يتعين معه ان تكون هذه المعلومات واتعية .

(د) القابلية للقياس الكمي :

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذى يتم اتباعه في اعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية . وكان ذلك نتيجة جنبة لعدم امكانية استخدام مقاييس كمية اخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في الكثير من الاحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية اخرى ، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على القياس النقدي دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود

المعلومات المحاسبية الى التعامل في كل المعلومات التي يمكن قياسها قياساً
كمياً بصرف النظر عن امكانية قياسها نقدياً . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة
المالية تعتمد بمغفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية .
وتحدد هذه المعايير الاربعة الاطار العام لنظام القياس المحاسبى
واهدافه وأركانه والشروط اللازم توافرها في البيانات والمعلومات الناتجة
عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وانها تتضمن أيضاً
الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين
فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة وبالدلالة التي تتفق مع الحاجة
اليها ، فقد اوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً مجموعة من المعايير التي
تحدد الاطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية أطلقت عليها
« ارشادات الاتصال » *Communication declines* تمييزاً لها عن معايير
القياس الاربعة السابقة الا انها تعد من وجهة نظرنا في مرتبة المعايير
ونتناولها بقليل من التفصيل فيما يلي :

ثانياً : معايير الاتصال :

اوردت الجمعية خمسة معايير للاتصال هي كما يلي :

(أ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة

Appropriateness to expected use

(ب) اظهار العلاقات الهامة *Disclosure of significant relationships*

(ج) عدم اهمال المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة

Inclusion of environmental information

(د) التوحيد في الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية

Uniformity of Prectice within and among entities

(هـ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن .

Consistency of practice through time

(١) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة :

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعى هذا المعيار وجود دائرة للاتصال المتبادل بين القائمين على النظام الحاسبى والراغبين فى المعلومات الحاسبية ، بحيث يتمكن الحاسب من التعرف على الاستخدامات المخلفة لتبليغات والمعلومات الحاسبية ، ويحدد على هذا الاساس الخصائص التى يجب سوافرها بحيث تتفق مع هذه الاستخدامات . كما يجب ان تكون عملية الاتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام الحاسبى من معرفة ما يطرأ من تغيرات على استخدامات البيانات والمعلومات الحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل فى حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة .

وبرغم ان هذا الوضع المالى يتوفر بدرجة مقبولة فى بعض مجالات الحاسبية كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية الا انه لا يتوفر الا فى حدود ضيقة جدا فى الممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية . فالحال التقليدى للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما ان المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، وبمازالت المفاهيم التقليدية تفرس سيطرتها . وقد ادت هذه الاوضاع الى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها «المحللون المالىون» تتركز مهامهم فى تحليل وتنسيق المعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية ووضعها فى الصورة التى تتفق مع الاستخدامات المرغوب فيها منها وقد ادى ذلك الى كسر دائرة الاتصال المتبادل التى يستوجب الامر وجودها بين القائمين على النظام الحاسبى والراغبين فى المعلومات الحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسيطاء ، وهو الامر الذى ادى بدوره الى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات الحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها .

(ب) اظهر العلاقات الهامة :

يمثل هذا المعيار احد الخصائص الواجب توافرها في التقارير والقوائم المحاسبية . ويعنى ان البيانات والمعلومات التى تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب ان تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والامانة الموضوعية الاحداث والاثار التى يتم اعداد التقارير أو القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التى تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار احد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على اظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تتسبب فى اتخاذ قرار خاطئ بشأنه . وعلى هذا الاساس فان هذا المعيار يتطلب اظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التى قد تؤثر فى اتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية . ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الاساسية التى يستند اليها المراجع الخارجى فى التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التى تظهرها القوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على اظهار حقيقة المركز المالى ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

(هـ) عدم اهمال المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة :

سبق ان اوضحنا ان المحاسبة تتعامل اساسا فى البيانات التى يمكن التعبير عنها فى صورة كمية ، وعرّفنا ان التعبير الكمي فى المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس التقديرى للعمليات التى تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها وقياس اثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالى . وقد لا تكفى البيانات المحاسبية بهذه الصورة بصدد تبين المستخدم لها أو المستفيد منها فى تفهم وتبرير أوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التى احاطت بها واثرت فى نشاطها خلال الفترة التى يتم اعداد التقارير عنها ،

نقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائر جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية، لا يتوقع استمرارها في المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها، فالألم يعرف قارئ التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قرارا غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر التوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة في نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة البيانات التي تظهرها هذه التقارير والتوائم .

(د) التوحيد في الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبى ، والذي يتضمن توحيد الاسس العامة والقواعد الاساسية والاجراءات الرئيسية التي يسترشد بها المحاسب في تحقيق اهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الامر يعتبر ضروريا حتى تتحقق اكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستخدمين منها . وقد جرى العرف في المحاسبة المالية على تعدد القواعد والاجراءات المحاسبية التي تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات المعلومات التي تنتج عن كل منها ، الامر الذي قد يؤدي الى تضليل قراء القوائم المالية في كثير من الاحيان . ولما كانت القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائل تتضمن ملخص عن عمليات المشروع وتمكس نتيجة نشاطه ، فانه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تخلف من مشروع الى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبى فيه . والا لما استطاع مستثمر مثلا ان يتخذ قرارا سليما بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لاغراض استثمار امواله ، ولما استطاع مقرض ان يتخذ قرارا محددا بصدد اقراض مشروع معين دون مشروع آخر . ورغم ما للتوحيد المحاسبى من اهمية بالغة في اضفاء صفه الدلالة الموحدة

على البيانات والمعلومات الحاسوبية - فنان الاتفاق عليه مازال مثار جدل شديد لن نعرض لمناقشته في هذا المقام . ويكفى أن نعرف أنه في مجاله الى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستخدمين من البيانات الحاسوبية . وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخطيط الاقتصادي لمواردها .

(هـ) ثبات ونساق أساليب الممارسة على مر الزمن :

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات الحاسوبية التي يتم اتباعها في الوحدة الحاسوبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية التتبع الزمني لدى تقدم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة . ولا يعنى هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة حاسوبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينة الى قاعدة أخرى تعد أفضل في ظل ظروف أخرى . فهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة اذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات الحاسوبية دون التضليل . ويجب في هذه الحالة ان تحتوى التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق اتباعها وتحديثها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التي يتم اتباعها في الوقت الحالي .

٤ - المعتقدات العرفية :

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في مجال الممارسة العملية بعد . فما زالت الممارسة العملية في الحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتي لا ترقى في الواقع الى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام في التطبيق الحاسبي . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه المعتقدات ، مثلها في ذلك مثل الافتراضات الحاسوبية ، يرجع أساساً الى أنها تسهل من

وظيفة المحاسب هو توثيقه من الشراء من (مخبر) التبريد والملاحة مع الاحتياجات العصرية الى معلومات تناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف نستعرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للالتزام بها مساهمة للفرق في هذه المرحلة المبكرة من الدراسة ، تاركين موضوع تأسيسها عليها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

(١) قاعدة التكلفة التاريخية : يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول

والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليديا بقاعدة التكلفة التاريخية . وهذا يعنى انه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو في عناصر المصروفات والإيرادات ، فانها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوما بتكلفتها الأصلية تاريخيا . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية مثلا في بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنية فانها تظل تظهر في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهي ١٠٠٠٠ جنية وتستند خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذه القاعدة الى النقد الشديد حيث تمثل حجة مثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، الا أنها ما زالت تحظى القبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود باستثناء افتراض ثباتها خروجاً على قاعدة التكلفة التاريخية ، وانها يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . اما الخروج على قاعدة التكلفة

التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

(ب) قاعدة تحقق الإيرادات محاسبيا : تدعو الحاجة الى معلومات محاسبية للوقوف على نتائج نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية الى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم افتراض استمرارية عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تعامل عملياته وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق وإمتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها الى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تصيدد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العملية التى جري العرف المحاسبى على استخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبيا عند إتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقدا أو بالأجل . وترتبط هذه القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية ارتباطا وثيقا كما سوف يوضح فيما بعد .

(ج) قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات : تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تحقق محاسبيا طبقا للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التى تم إنفاقها أو التكاليف التى تم استنفادها و سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع العلاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات . بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فمماثلت المصروفات والتكاليف المستنفدة ربطها بالإيرادات المحققة محاسبيا لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل

هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف . وهو ما يطلق عليه قاعدة مقايضة
الائراجات بالمصروفات وسوف نتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .

(د) قاعدة التحفظ ، او الحيطة والحذر : ترتبط هذه القاعدة ارتباطا

وثيقا بالقواعد السابقة كما انها تبرر على اساس افتراض استمرار الوحدة
الحاسبية وضرورة اظهار نتائج عملياتها على فترات دورية مقارنة .
فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية
هذه العمليات ، بما يؤدي الى ان القياس الفترى لهذه النتائج يكون في
أفضل صورة تقريبا وتتضمن قاعدة التحفظ مراعاة الحيطة والحذر عند
القياس الفترى لنتائج عمليات المشروع وتعنى ان يأخذ في الحسبان كل
الخصائر المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد
قياس هذه النتائج . ويوجه لهذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار انها
نفترق للأساس العلمى مثلها في ذلك مثل قاعدة التكلفة التاريخية .

هـ - خلاصة :

نعرضنا في هذا الفصل الى تعريف بعد المصطلحات الحاسبية الهامة،
ثم اوضحنا الافتراضات التي تقوم الحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا الى
المعايير والمنطلقات التي يجب على الحاسب الاسترشاد بها اذا كان
للحاسبة ان تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الاكمل .
ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبى التقليدى في الحاسبة المالية ،
واعترافا بأن المعايير والمنطقات التي تنبئها لا تعدد القبول العام في التطبيق
العلى والممارسة الحاسبية وجناتنا من الضرورى استعراض القواعد
الحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة

معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا هذا الموضوع لدراسات متقدمة . وتجدر الإشارة هنا الى أن ما أطلقنا عليه الافتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الاخرى .

اسئلة الفصل الثالث

السؤال الاول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية بإيجاز :

ا - «الفترة المحاسبية هي الفترة التي بانتهاؤها تنتهى عمليات المشروع ويتوقف نشاطه بها يستدعى ضرورة قياس نتائج هذه العمليات وذلك النشاط» .

ب - الأصول هي الأشياء المادية الملموسة التي يمتلكها المشروع أو تقع في حيازته .

ج - تتكون الخصوم من التزامات المشروع أو الوحدة المحاسبية قبل الفير وقيل ملاكه والتي يلزم أن يقوم المشروع أو الوحدة بالوفاء بها في تاريخ لاحق .

د - الميزانية هي قائمة بالأصول والخصوم الخاصة بالوحدة المحاسبية لفترة زمنية معينة .

هـ - الإيرادات هي التدفقات النقدية التي ترد الى خزينة المشروع .

و - التكلفة هي كل ما يتحمله المشروع في سبيل الحصول على بضائع أو اصول بينما المصروف هو كل ما يتم سداده نقدا مقابل الحصول على خدمات الفير .

ز - الافتراضات المحاسبية هي التي تتضمن القياس على أساس التكلفة التاريخية وثبات القوة الشرائية للتقود .

ح - تتحقق الإيرادات محاسبيا عندما يتم تحصيل قيمتها نقدا من العملاء .

السؤال الثاني :

استكمل العبارات التالية بحيث يعطى محلولها الصحيح محاسبيا .

أ - الأصول الثابتة تتكون مما يحصل عليه المشروع لأغراض إما

الأصول المتداولة فهي تتمثل فيما

ب - يتم اعداد الحساب الختامي ... فترة محاسبية بهدف ... وذلك عن طريق مقارنة (مقابلة)

ج - بالرغم من ان القوة الشرائية ... ليست ثابتة ولكنه يفترض ... لأغراض محاسبية .

د - الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية تعنى ... والاستناد على

هـ - تعنى قاعدة التكلفة التاريخية أن يستمر تسجيل ... بصرف النظر في أي تاريخ لاحق .

و - الحيطة والحذر تعنى أن تأخذ كل في الحسابان بينها لا تأخذ إلا المحققة فعلا في الاعتبار عند قياس

الباب الثاني

في

الدورة المحاسبية والوظائف

المبينة للمحاسبة المتبعة

مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من أربعة فصول رئيسية يتناول الأول منها وهو الرابع في تسلسل الكتاب ، قاعدة القيد المزدوج وتنقسم عمليات المشروع الى عمليات تتعلق بنتائج الاعمال واخرى تتعلق بالاصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثير هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم واتسامها ، ويعرض نموذجاً لغاتبة المركز المالي او الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يلي بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسّطاً للحساب الختامي ، ثم ينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تنبذ في تحليل اثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثاني من هذا الباب وهو الخامس في تسلسل الكتاب ، فيتناول الاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية . كما أوضح فكرة الدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها او الدائنة بطبيعتها، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات ويبين الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبى ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد الاثبات وعلاقتها ببدا القيد المزدوج ، وتحليل ارصدة العمليات

لاستبيان آثارها على الحسابات المختلفة ، ويتميد الحسابات في نهاية
الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية اعداد ميزان
المراجعة وفوائده واهدافه . ثم انتقل الموضوع لشرح ميكانيكية القيد
المزدوج وتصميم واستخدام دفتر اليومية العامة ، والترحيل من اليومية
لحسابات الاستاذ . ثم تناول موضوع الفصل بعد ذلك اخطاء ميزان
المراجعة وتبؤد الاقتال ، وانتهى الفصل بخلاصة مختصرة للمخص الدورة
الحاسبية .

ويتناول الفصل الثالث (السادس في تسلسل الكتاب) المعالجة
الحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات في تبسيط شديد استكمالاً
لأركان الدورة الحاسبية ، حيث يعاد شرح هذا الموضوع تفصيلاً في الباب
الرابع. ويتناول الفصل التسويات المتعلقة بتحول الأصول الى مصروفات،
والمصروفات المستحقة والإيرادات المستحقة ، الإيرادات المقدمة ، ثم يعرض
كيفية الاستعانة بورقة العمل لأجراء التسويات وأجراء عمليات الأقتال
وأعداد الحسابات الختامية والميزانية .

أما الفصل الرابع والآخر من هذا الباب (السابع في تسلسل الكتاب)
فيتناول ملخص للدورة الحاسبية في صورة متكاملة عن طريق الاستعانة
بمثال توضيحي .

الفصل الرابع

في

المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة :

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول ، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وذكرنا أيضا أن الأصول دائما تتساوى مع الخصوم ، وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي

الأصول = الخصوم

ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، أي معادلة الميزانية العمومية والتي سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين .

وقد سبق أن أوضحنا أيضا أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة ، كما يمكن أن تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة كمخزون البضاعة ، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة في خزائن الوحدة وفي أرصدها في البنوك ، ويطلق عليها الأصول المتداولة . كما أن الخصوم تتكون من تسعين أحدها يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير ، ويطلق على الأول حقوقي الملكية ويطلق على الثاني

الالتزامات . وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولابد ان تتحقق صحة هذه المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لان كل من الجانبين ينعكس في واقع الامر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء . فالأصول ما هي الا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما ان الخصوم تظهر لنا كيف حصلت الوحدة على هذه الأصول عن طريق الملاك او عن طريق الاقتراض ، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين في توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الأصول . ومن ثم فاذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة لغیر الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي :

الأصول - الالتزامات = حقوق الملكية

برغم ان ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية الي أخرى كما ان الخصوم قد تتغير أيضا بان تباين هذه المعادلة لابد وان يتحقق في كل الاحوال . هذا وسوف نقول توضيح ذلك في هذا الفصل .

٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فانه لابد وان يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون المشروع ملكا لفرد واحد او لعدد محدود من الأفراد او لعدد كبير جدا من الأفراد ، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيرا في كل من هذه الاحوال . ويحصل المشروع على رأس المال غالبا في صورة نقدية . وتصبح النقدية هي أصول المشروع ويصبح رأس المال هو خصوم المشروع في تلك اللحظة ، ولابد من تساويهما .

فلذا تكونت شركة التجارة الحثيثة مثلا في أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ٥٠٠٠ جنيه تم سداده في نفس اليوم (أي قام المالك ببيعته

الشركة التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها في البنك ،
فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(٥٠٠.٠٠٠ جنيه نقدية) = (٥٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر)
ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات ، كما
أن التدفئة فعد من أصول الشركة (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها .
ويلاحظ أيضا أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة
المستأثر .

ولنفترض الآن أن المليون التالي تمكنت الشركة بالحصول على القرض من
أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد (لاحظ أن الشركة
لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها
المستأثر أو المسؤولين عن إدارتها) في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض
٢٥٠.٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(٥٢٥.٠٠٠ جنيه نقدية) = (٥٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (٢٥.٠٠٠ قرض
من البنك)

ويلاحظ أن مقدار التدفئة قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول الشركة ،
كما أن الشركة أصبحت مدينة للبنك والمبلغ بها ادي المديونية التزاما به .
وقد زاد جانباً معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي متوازنة في حالة
توازن .

ولنفترض أن الشركة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول النقدية
مقابل سداد قيمتها نقداً .

شراء مبنى لإزالة أعمالها	١٢.٠٠٠ جنية
شراء اثاث وتركيبات لتجهيز المبنى	٤.٠٠٠ جنية
شراء سيارات نقل	٦٥٠٠ جنية

المجموع ٢٢.٥٠٠

نلاحظ ان هذه العمليات لا تؤثر على جانبى معادلة الميزانية ، وانما يقتصر اثرها على تغيير تشكيلة الاصول المملوكة للشركة باحلال هذه الاصول الجديدة محل التقديرات التى نقصت بنفس المقدار سدادا لثمن هذه الاصول. وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الاصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
١٢.٠٠٠ مبنى				
٤.٠٠٠ اثاث وتركيبات				
٦٥٠٠ سيارات نقل				
٢.٩٥٠٠ نقدية		٥.٠٠٠ رأس المال		٣.٥٥٠٠ قرض البنك
٥٢.٥٠٠	=	٥.٠٠٠	+	٣.٥٠٠

ولنفرض ان الشركة قامت بعد ذلك بشراء اثاث وتركيبات اضافية بمبلغ ٢.٥٠٠ جنية ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وانما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الاثر على معادلة الميزانية ؟

لاشك ان اصول الشركة من الاثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ، كما ان التزاماتها الغير سوف تزداد بالقيمة ايضا . وتكون معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

جنيه	جنيه	جنيه
١٢٠.٠٠٠ مبالغ		
٦٥.٠٠٠ ائاثك وتركيبات		
٦٥.٠٠٠ سيارات نقل	٥٠٠.٠٠٠ رأس المال	٢٥٠.٠٠٠ قرض البنك
٢٠٩.٥٠٠ نقدية		٢٥٠.٠٠٠ دائنون
<u>٥٦٠.٠٠٠</u>	<u>٥٠٠.٠٠٠ =</u>	<u>٦٠.٠٠٠ +</u>

ويلاحظ أن كل بنود الاصول مازالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيها عدا الاثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠.٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات الشركة بمقدار ٢٥٠.٠٠٠ جنيه أيضا تمثل مديونياتها قبل بائع الاثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح «دائنون» .

وتكفي الامثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الاصول يتم اما عن طريق حقوق الملكية او عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصعب من الضروري توازن او تساوي الاصول في مجموعها ويختلف اتواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية او في التزامات .

ولا تخرج بمادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صور الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين .

فلو رغبنا في تصوير ميزانية شركة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض انها تمت في ١٩٨٥/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتي :

شركة التجارة الحديثة

الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٧

الاصول	الخصوم
جنيه	جنيه
١٢٠.٠٠٠ مبالغ	حقوق الملكية
٦٥.٠٠٠ ائاثك وتركيبات	٥٠٠.٠٠٠ رأس المال
٦٥.٠٠٠ سيارات نقل	الالتزامات
٢٠٩.٥٠٠ نقدية	٢٥٠.٠٠٠ قرض البنك
	٢٥٠.٠٠٠ دائنون
<u>٥٦٠.٠٠٠</u>	<u>٥٦٠.٠٠٠</u>

٢ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكوّن المشروع مجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير . فالمشروع يتكوّن في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لانتاج السلع وإداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فعندما يزاول المشروع نشاطه بتلبية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويحصل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباح المشروع وتؤدي الى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل **خسائر المشروع** ويؤدي الى نقص أصوله بنفس المقدار . وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليهما بالتبعية : فتؤدي الأرباح الى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر الى انخفاضها .

وتتوزع بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية . وسنقتصر في المعالجة الخاصة في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية على أن نتناول المشروعات الصناعية فيما بعد .

ولنفرض أن شركة التجارة الحديثة تقوم بإداء خدمات صيانة الاجهزة الكهربائية بالإضافة الى الاتجار فيها . وانها قامت بإداء خدمات لملائهم بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددوها العملاء نقدا . لاشك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي الى زيادة اصول الشركة (التقديرة) بهذا المقدار ، كما سوف يؤدي الى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضا ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للشركة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم تتم بتحديدنها بعد ، فان معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الإيرادات والمصروفات ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية ، وهي في هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الاصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات
غير أنه لما كانت الإيرادات مضمومة منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فان المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتي :

الاصول = الخصوم + الإيرادات - المصروفات

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث نستعمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والقرض بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الاساس يمكن اظهار اثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بشركة التجارة الحديثة على الوجه التالي :

الاصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
١٢٠٠٠ مبدئي				
٦٥٠٠ ائتمن وتركيبات		٥٠٠٠ راس المال		
٦٥٥٠٠ سيارات نقل		١١٥٠٠ ارباح محتجزة		٣٥٠٠ قرض البنك
٣٢١٠٠٠ نقدية		٢٥٠٠٠ (مضمت بمائة) دانتون		
٥٧١٥٠٠	=	٥١١٥٠٠	+	٦٠٠٠

ويلاحظ ان الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل اطلقنا عليه «الارباح المحتجزة» ، وهو الاصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الايرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ اعداد الميزانية . والواقع ان الارباح المحتجزة في هذا المثال تمثل قيمة الايرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الان ان الشركة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩٠٠٠ جنية لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو اثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ . لاشك في ان قيمة الخدمات تمثل ايرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي تمثل ديناً قبل الغلاء للشركة وتعد من اصول وعلى هذا الاساس يكون اثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالاتى :

الاصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
١٢٠٠٠٠ جنية		جنية		جنية
١٢٠٠٠٠ مبدئى				
٦٥٠٠٠ اثاث وتجهيزات				
٦٥٠٠٠ سبائك نحل		٥٠٠٠٠ راض المال		
٩٥٠٠ مدينون		٢١٠٠٠ ارباح محتجزة		٢٥٠٠٠ قرض البنك
٢٢١٠٠٠ نقدية		٢٥٠٠٠ خدمات مباعة		٢٥٠٠٠ دائنون
٥٨١٠٠٠	=	٥٢١٠٠٠	+	٦٠٠٠٠

ولنعد الان لفحص اثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق ان عرضنا الايرادات بأنها تنفق الاموال الوارد من الغلاء للمشروع نتيجة

اداء الخدمات او بيع السلع ، مان المصروفات تمثل أيضا تدفق الأصول الخارج من المشروع واللازم للحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن "نظر لعناصر المصروفات على انها تؤدي الى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسى لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلا أن شركة التجارة الحديثة ، وهى فى سبيل تادية الخدمات السابقة الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣٢٠٠ جنيه اتعاب عمال صيانة الاجهزة من الخدمات المؤداة.

٥٠٠ جنيه تدلج فيار ومهمات لزوم صيانة هذه الاجهزة .

٧٧٠٠ جنيه ————— مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء .

وقد قامت الشركة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويتطلب على ذلك أن النقدية (وهى من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٧٠٠ جنيه بما أن حقوق الملكية ، بند الارباح المحتجزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فان الإيرادات الاجمالية الناتجة عن تادية الخدمات للعملاء (سواء نقدا او بالاجل) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٧٠٠ جنيه التى تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ليمتص الفرق ١٣٣٠٠ جنيه ممثلا للارباح التى تؤدي الى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية عما كانت عليه قبل عمليات الإيرادات المصروفات . وكما أوضحنا اثر الإيرادات النقدية والاجلة على معادلة الميزانية فيما سبق ، فان اثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلى :

الاصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
١٢٠٠٠ ملى				
٦٥٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		رأس المال
٦٥٠٠٠		٢٤٠٠٠		خدمات مباءة
٩٥٠٠		(٧٧٧٠٠)		تكلفة خدمات مباءة ٢٥٠٠٠ قرض بنك
٣١٣٣٠٠		١٣٣٠٠		أرباح محتجزة ٢٥٠٠٠ دائنون
٥٧٣٣٠٠		٥١٣٣٠٠		٦٠٠٠٠ + مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة البعثيات المؤداة قد تم تحديدها ومساداها نقدا . وليس من الضروري أن يتم مساذا المصروفات نقدا حتى تصبح بين تبيل تكلفة الحصول على الإيرادات . فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة الى الاتعاب التى تم سداها نقدا والبالغ قدرها ٢٢٠٠ جنيه يوجد اتعاب لمال الصيانة (اجور) مستحقة لهم من نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٢٠٠ جنيه ، فان مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة اثبات للالتزام الشركة بهذه المصروفات واعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ويكون اثر ذلك على معادلة البرأية كالآلى :

الاصول	حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
١٢٠.٠٠٠ ر. ميسرى	١٢٠.٠٠٠ ر. ميسرى	
٦٥.٠٠٠ اثاث وتركيبات	٥٠.٠٠٠ رأس المال	
٦٥.٠٠٠ سيارات نقل	٢١.٠٠٠ خدمات مبيعة	٣٥.٠٠٠ قرض البنك
٩٥.٠٠ مدينون	(١٠.٠٠٠) تكلفة خدمات مبيعة	٢٥.٠٠٠ دائنون
٢١٣.٣٠٠ نقدية	١١.٠٠٠ ارباح محتجزة	٢٣.٠٠ اجور مستحقة
٥٧٣.٣٠٠ مجموع الاصول =	٥١١.٠٠٠ مجموع حقوق الملكية +	٦٢٣.٣٠٠ مجموع الالتزامات

ويلاحظ ان بنود الاصول لم تقصر ، بينما انخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٣.٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار .

٤ - العمليات التي تؤثر في الاصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة باجراء عمليات تؤثر في بنود الاصول او بنود الخصوم او كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها . ومن امثلة هذه العمليات سداد الالتزامات او تحصيل المدينون ، او بيع الاصول او شرائها نقدا او على الحساب . وقد سبق ان اوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الاصول بالشراء النقدي او الاجل (على الحساب) .

ولنفرض ان شركة التجارة الحديثة قررت في ١٩٨٥/١/٢٢ سداد ١٥.٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الاثاث (الدائنون) نقدا . نفى هذه الحالة نجد ان اثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الاصول بمقدار ١٥.٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الالتزامات بنفس

المقدر . وحيث ان العملية لا يترتب عليها ايرادات أو مصروفات فان حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٢٩٨٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الاصول ٥٥٨٣٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الالتزامات ١٠٠٠٠٠ جنيه ومجموع الالتزامات ٥٢٣٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الاصول) .

واذا قامت الشركة في ١٩٨٥/١/٢٥ بسداد الاجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها واثباتها وقدرها ٢٣٠٠ جنيه ، فان اثر هذه العملية يساثل اثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣٠٠ جنيه لتصبح ٢٩٦٠٠٠ جنيه ، وتنخفض الالتزامات بمقدار الاجور المستحقة ويصبح مجموعها ٥٠٠٠٠ جنيه ، وينخفض مجموع الاصول ومجموع الخصوم ليصبح ٥٥٦٠٠٠ جنيه لكل .

واذا قامت الشركة بحصول جزء من مستحقاتها قبل مملاتها قدره ٦٠٠٠٠ جنيه مثلا في ١٩٨٥/١/٢٧ ، فان اثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند اثباتها (او قيدها) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه لتصبح ٣٠٢٠٠٠ جنيه .
تنخفض مقدار الدينين بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه ليصبح ٢٥٠٠٠ جنيه .
ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الاصول وقد زاد احدهما بمقدار النقص في الآخر ، فان مجموع الاصول يظل كما هو .
ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .
ولنفرض الآن ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الاتية في ١٩٨٥/١/٢٨ .

— شراء اجهزة وادوات كهربائية لاغراض الاتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ ر.ج
جنيه سددت من القية ١٨٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقى يستحق السداد بعد شهر .

- باعت بعض الآثاث والتركيبات التى وجدت انها ليست فى حاجة اليه والذى بلغت تكلفته ٢٠.٠٠٠ ر.جنيه على الحساب بتنس القيمة (دون ارباح او خسائر) .

- سددت جزء من قرض البنك قدره ١٧.٠٠٠ ر.جنيه نقدا .

فما هو اثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم اثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبيا) فان اثرها على حسابات الاصول والخصوم يكون كالآتى (لكل عنصر من عناصر الاصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التى تطرأ اليه محاسبيا) .

حيث تعد الاجهزة والادوات الكهربائية المشتراة لأغراض الاتجار فيها من مكونات الاصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الاصول فيفتح لها حساب (أى تزداد عناصر الاصول عنصرا جديدا) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٢٤٠.٠٠٠ ر.جنيه كزيادة فى الاصول . غير أن ذلك سوف يقابل بتقص فى حساب النقدية قدره ١٨.٠٠٠ ر.جنيه ، وزيادة فى حساب الدائنين فى الالتزامات بمبلغ ١٦.٠٠٠ ر.جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الاصول والخصوم .

ويؤدى بيع الآثاث والتركيبات الى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الآثاث المباع ، وحيث تم البيع على الحساب دون ارباح او خسائر فان حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠.٠٠٠ ر.جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الاصول فان مجموع الاصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد اثبات اثر هذه العمليات كالآتى :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

جنيه	جنيه	جنيه
١٢٠.٠٠٠	بىلى	
٤٠٥.٠٠٠	اثاث وتركيبات	
٦٥٥.٠٠٠	سيارات نقل	
٣٤٠.٠٠٠	بضاعة	
٢٢٥.٠٠٠	مدينون	٥٠٠.٠٠٠ رأس المال
١٠٥.٠٠٠	نقدية	١٨٠.٠٠٠ قرض البنك
		١١٠.٠٠٠ ارباح محتجزة
		١٧٠.٠٠٠ دائنون
مجموع	مجموع حقوق	مجموع
٦٦٩.٠٠٠	الاصول =	٥١١.٠٠٠ الملكية +
		١٨٨.٠٠٠ الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية بمقدار ١٩٧.٠٠٠ جنيه وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ١٨٠.٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧.٠٠٠ جنيه . وزادت الاصول باصل جديد هو البضاعة . وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ١٦٠.٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

٥ - حسابات الاصول والخصوم واتسامها :

يمكن تقسيم حسابات الاصول لافراض الميزانية العمومية (او قائمة المركز المالى) الى الاقسام الآتية :

Fixed assets	١ ا) الاصول الثابتة
Long Term Investments	٢ ب) الاستثمارات طويلة الاجل
Current Assets	٣ ج) الاصول المتداولة
Intangible Assets	٤ د) الاصول غير الملموسة

كما تنقسم الالتزامات لنفس الافرراض الى قسمين هما :

Long Term Liabilities	١ ا) الالتزامات طويلة الاجل
Short Term Liabilities	٢ ب) الالتزامات قصيرة الاجل

وسوف نناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

٥ - ١ - حسابات الأصول :

(أ) **الأصول الثابتة** : تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو المشروع لأغراض استخدامها في مزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها ، وتستخدم في المادة لمعد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا . وتشمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو لجرد الحيازة الزمنية ، كما تشمل أيضا على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات المشروع الأساسية كمباني الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع في المشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل .

وتشمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات (في المنشآت الصناعية) ، والآلات والف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة ، وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضا . وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي :

- أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع .
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض التجارة فيها أو استثمارها في غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته الإنتاجية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية .

- تظهر الأصول الثابتة على قوائم الأصول في الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية .

(ب) الاستثمارات طويلة الأجل : الاستثمارات ماوية الأجل هي عبارة

عن أصول أو مستندات ملكية في مشروعات أخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد أغراض ثلاثة هي : التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلا ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كقراض هذه المشروعات قروضا طويلة الأجل لمساعدتها ماليا في مزاولة نشاطها . وتلى الاستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية .

(ج) الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك

الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله الى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعلاء وتحصيل القيمة نقدا ، وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية .

النقدية : وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .

العملاء : (يطلق عليها أحيانا الزم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ اعداد الميزانية العمومية وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتتحوّل

حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع .
ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند مكتبي
لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

اوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل
للمشروع ببلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية .
ويحصل المشروع على اوراق القبض من عملائه سدادا لمشترياتهم منه من
بضائع او خدمات او منتجات ، او سدادا لحساباتهم الناتجة عن مبيعات
المشروع الاجلة لهم في تواريخ سابقة ، وفي بعض الاحيان عندما يقوم المشروع
بالتراض الغير نقدا مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول اوراق القبض
الى نقدية عندما يتم تحويل قيمتها في تاريخ الاستحقاق .

الايرادات المستحقة : وهي تتمثل في عناصر الايرادات المكتسبة خلال
الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الايرادات
المستحقة والبوائد المستحقة للمشروع قبل الغير ، والايجارات المستحقة
له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتتحول هذه الى نقدية بمجرد الحصول على
قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من
البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ اعداد الميزانية
المعموية ، ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية
العناصر التي تعد من مكونات المخزون طبقا لنشاط المشروع . فالمشروع
الذي يعجز عن الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل
فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوي المخزون
في مشروع لتجارة السيارات على الانواع المختلفة من السيارات المخصصة
لأغراض الاتجار فيها ، وتعد من اصوله المتداولة . ويتحول المخزون الى
نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقدا .

الاستثمارات قصيرة الأجل : تتمثل في العادة في استثمارات المشروع

في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . وللهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلا من تعطل مرارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية .

المصروفات المقعة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها

مقدما عن حق استعمال ممتلكات الغير ، واقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما الى ذلك . وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقا للنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدما خلال الفترة المحاسبية المنتهية لاستحققت الدفع نقدا خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدما يعنى عدم الحاجة الى دفعها نقدا في فترات تالية . وهي تتحول الى نقدية ، مثلها في ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للمبلاء وتتحصل قيمتها نقدا

(د) الأصول غير الملموسة : وهي في العادة أصول تزيد من قدرة

المشروع على بزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية معينة ، وحقوق التأليف ، وحقوق الاستغلال وما الى ذلك . ولن نعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبني من الدراسة .

(أ) **الالتزامات طويلة الأجل :** يعتبر الالتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحقاً السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً ، تزيد في العادة عن سنة ميلادية . وتتطلب الممارسة السليمة اظهار تواريخ استحقاق الالتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية . وتتكون الالتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان او بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التي يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العلم .

(ب) **الالتزامات قصيرة الأجل أو الاقتراضات الجارية :** الالتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة ، ويطلب سداؤه انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها الى نقدية . ومن أمثلة الالتزامات قصيرة الأجل ما يلي :

حسابات الموردين : ويطلق عليها أحيانا حسابات الدائنون ، وهي تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومستلزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير ببلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية . وتنشأ أوراق الدفع في العادة نتيجة قبول المشروع بالشراء الاجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل في المبالغ المستحقة على المشروع للغير في تاريخ اعداد الميزانية مقابل خدمات تم ادائها للمشروع وساهمت في تحقيق ايراداته من الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية ، ومن امثلتها الاجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار

المتحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحا نتيجة مزاولته عمياته خلال الفترة المحاسبية فان جزء من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على المالك (وعلى العاملين أيضا في كثير من الأحيان) ، وعندما يقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقدا في غالبية الأحوال . فإذا لم يقوم المشروع بصرف توزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المتقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدما قبل قبليه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المتقضية : وبالتالي يصبح المشروع ملتزما بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التي حصل عليها المشروع مقدما ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحيانا الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإجراءات الدائنة المتقدمة والفوائد المتقدمة التي يحصل عليها المشروع .

٦ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين ، ينشئ الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الحسابي ، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير . وبهما اختلف شكل الميزانية فان هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من

المشكلين . وسوف نعرض في هذا البند نهوجا للميزانية العمومية في شكل حسابي لتتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة في الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيها يلي من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق وراينا في النود السابقة . يخصص الجانب الايمن للاصول والجانب الايسر للخصوم . ويدللف ترتيب الاصول والخصوم من دولة الى اخرى . ففى بعض الدول (امريكا مثلا) يبدأ ترتيب الاصول بالاصول المتداولة الاكثر سيولة ثم ينتهى بالاصول الثابتة الاقل سيولة ويلى ذلك الاصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الاجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الاخرى (جمهورية مصر العربية مثلا) يكون ترتيب الاصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى اعرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

ويلاحظ من الشكل الفالى ان معادلة الميزانية العمومية (الاصول = الخصوم) مازالت قائمة وان كانت اكثر تفصيلا . فبدلا من وضع الاصول كلها فى مجموعة واحدة اصبحت مقسمة الى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والفرض منها ومدى امكانية تحولها الى نقدية سائلة . كما ان تقسيم الالتزامات الى التزامات طويلة الاجل وقصيرة الاجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة . ولا شك فى ان هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمل امر المشروع فى اجراءات الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوام مركزه المالي . فمقارنة الاصول المتداولة بالالتزامات قصيرة الاجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته العاجلة . وغالبا ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الاصول

شركة التجارة العالمية - الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٥

الخصوم		الأصول	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
حقوق الملكية :		الأصول الثابتة :	
حقوق الملكية :		أراضي ٢٠.٠٠٠	
رأس المال ٢٤٠.٠٠٠		مباني ٦٠.٠٠٠	
الأرباح المحتجزة ٦٥.٠٠٠		آلات ومعدات ٣٥.٠٠٠	
	٢٠٥.٠٠٠	اثاث وتركيبات ١٧.٥٠٠	
الالتزامات طويلة الأجل:		وسائل نقل وانتقال ١٩.٥٠٠	
قرض طويل الأجل			١٥٢.٠٠٠
يستحق السداد	٢٨.٠٠٠	الاستثمارات طويلة الأجل	
في ١٢/٣١/١٩٨٥		مبان سكنية ٢٦.٥٠٠	
		أوراق مالية ١٣.٥٠٠	
			٤٠.٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل:		الأصول المتداولة :	
مردون ٣٣.٦٠٠		مخزون ٤٧.٥٠٠	
أوراق دفع ٢٢.٦٠٠		استثمارات قصيرة الأجل ١٣.٢٠٠	
مصرفات مستحقة ٩.٨٠٠		مصرفات مقدمة ١.٣٠٠	
توزيعات مستحقة ١٦.٧٠٠		إيرادات مستحقة ٦.٤٠٠	
إيرادات مقدمة ١.٣٠٠		أوراق قبض ٣٢.٦٠٠	
	٨٤.٠٠٠	عملاء ٣٧.٢٠٠	
		تقنية ٥٦.٧٠٠	
			١٩٥.٠٠٠
		الأصول غير الملموسة:	
		شهرة المحل ٢٠.٠٠٠	
		حق اختراع ١٠.٠٠٠	
			٣٠.٠٠٠
	٢١٧.٠٠٠		٢١٧.٠٠٠

المتداولة الى الخصوم قصيرة الاجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم ان هذه النسبة تختلف من مشروع الى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الاحوال ، الا انها لا شك مفيد الغير بصدد اتخاذ قرارات منح الائتمان للمشروع . كما انه بمقارنة حقوق الملكية بالالتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لاصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الارباح او احتجازها لتدعيم المركز المالي للمشروع وفي اتخاذ القرارات المؤدية الى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والالتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية الى الالتزامات كلما كان ذلك مؤشرا الى امكانية التوسع في المستقبل عن طريق الاقتراض .

وبالإضافة الى هذه الاستخدامات يوجد العديد من الاستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بالإضافة الى المعلومات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد .

٧ - تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من اصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية والا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل التغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح غير موزعة يتم احتجازها لتقوية المركز المالي للمشروع أو خسائر محققة نتيجة مزاولة عملياته . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات والمصروفات فتظهر فيما يمكن أن نطلق

عليه في هذه المرحلة الحساب الختلى ، والذي يظهر أيضا نتيجة مقابلة بنود الإيرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود الى شركة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلا أن الشركة باعت خدمات اصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١.٠٠٠ ر. جنيه حيث ادى ذلك الى زيادة الاصول (التقديّة والمدنيون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مبيعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضا أن الشركة تحصلت في سبيل اداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠.٠٠٠ ر. جنيه أدت الى نقص الاصول (التقديّة) بما يتم سداده نقدا من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالأجور التي كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصة في خاتمة حقوق الملكية بين الخدمات المبيعة وتكلفة الخدمات المبيعة لتحصل على صافي الاضائة لحقوق الملكية من ارباح (محتجزة) في هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية ، الا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . ائصف الى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية اجراء المقاصة في معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فانه يصبح من المستحب أن يتم اجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية واطهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الاساس، تنقسم تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحتجزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة .

ولنفرض مثلا أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير :-

١ - باعت جزء من الاجهزة والادوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٢٨/١/٨٥ والبالغ تكلفته ٢٠٦.٠٠٠ جنيه ببلغ ٣٠٤.٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقدا على ٢٨٠.٠٠٠ جنيه والباقي مازال مستحقا لها قبل عملائها .

٢ - دفعت مصاريف لمسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقود وزيت وسائقين وخالنه ببلغ ٨٦٠٠ جنيه نقدا ومازال مستحقا عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - ادت خدمات صيانة لعمالها خلال الشهر بلغت قيمتها ٢٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي مازال مستحقا قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات الشركة بصدد اداء تلك الخدمات ما يلي : اقوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه ، سددت كلها نقدا .

٤ - دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الاجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالاعلان عن نشاطها في محطات الاذاعة والتلفزيون عن الشهر ببلغ ٧٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٠٠٠ جنيه ، والباقي مازال مستحقا عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج عمومي مقابل ايجار شهري قدره ٢٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الايجار بمقد .

والمطلوب: هو تحديد اثر كل من هذه العمليات على حسابات الاصول والالتزامات وتحديد الاثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - ولنبدا بالعملية الاولى . ولعله اصبح من الواضح في هذه المرحلة ان اى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر فى حسابين . على الاقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فان هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من اصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها : اى ان :

- الاجهزة والمعدات (البضاعة) فى الاصول تنقص بمقدار ٢٠٦ر٠٠٠ جنيه .

- وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على اصول قدرها ٢٠٤ر٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الاجهزة والمعدات ، فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ويزداد الدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤ر٠٠٠ جنيه .

- ويترتب على ما تقدم زيادة صافية فى الاصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٢٠٤ر٠٠٠ - ٢٠٦ر٠٠٠) تمثل ارباح الشركة من عملية بيع الادوات الكهربائية والتى تمثل اضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانباً معادلة الميزانية

- يلاحظ ان هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية: البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦ر٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ، الدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤ر٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨ر٠٠٠ جنيه .

يمكن اظهار اثر هذه العملية كالتى : ١ - انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦ر٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب للمصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة المباعة (تذكر ان المصروفات يمكن ان تظهر فى معادلة الميزانية بشاره سلبية فى بنود حقوق الملكية) . ب - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ، وزيادة الدينون بمبلغ ٢٤ر٠٠٠ جنيه بمقابل عمل حساب للايرادات

وزيادته ببلغ ٢٠٤٠٠٠ جنيه (تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بزيادة موجبة في بنود حقوق الملكية) . وسوف تتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقي العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع ببلغ ١٠٠٠٠ جنيه (٨٦٠٠٠ جنيه نقداً + ١٤٠٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص النقدية ببلغ ٨٦٠٠٠ جنيه وزيادة الالتزامات - الاجور المستحقة ببلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، في الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويرتبط على العملية الاولى زيادة الإيرادات - خدمات مباعه ببلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية ببلغ ٢٦٣٠٠ جنيه وزيادة الدينون (العملاء) ببلغ ١١٢٠٠ جنيه . ويرتبط على العملية الثانية زيادة المصروفات مواد ومهمات صيانة ببلغ ٧٩٠٠ جنيه . وزيادة الاجور ببلغ ١٣٢٠٠ جنيه . مقابل انخفاض النقدية ببلغ ٢١٠٠٠ جنيه .

٤ - يرتبط على هذه العملية زيادة المصروفات : اجور ببلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يرتبط على هذه العملية زيادة المصروفات : اعلان ببلغ ٧٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية ببلغ ٥٠٠٠ جنيه . وزيادة الالتزامات : الاعلان المستحق ببلغ ٥٠٠٠ جنيه .

٦ - يرتبط على هذه العملية زيادة المصروفات : ايجار ببلغ ٢٥٠ جنيه ، مقابل زيادة الالتزامات : ايجار مستحق بنفس القدر .

ومما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالتالي :

عمليات الإيرادات :

جنيه

٢٠٤,٠٠٠ مبيعات أجهزة وانوات كهربائية .

٣٧,٥٠٠ خدمات مباعه

٢٤١,٥٠٠ جملة الإيرادات

عمليات المصروفات :

٢٠٦,٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة

١٠,٠٠٠ مصروفات نقل البضائع المباعة

٧,٩٠٠ مواد ومهمات صيانة

٤٠,٨٠٠ اجور (١٢,٢٠٠ + ٢٨,٦٠٠)

٧,٥٠٠ اعلان

٢٨٠٠ اجار

٢٧٢,٥٠٠ جملة المصروفات

وباجراء المقاضاة بين الإيرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت
أرباحا قدرها : $٢٤١,٥٠٠ - ٢٧٢,٥٠٠ = ٦٨,٩٥٠$ جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة)
نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلا من أن تتم عملية خسر الإيرادات
والمصروفات على هذه الصورة الصلبية واجزاء المتأخره بينها فاتها تتم
بحسبها في صورة أكثر تنظيما فيها يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة
الحساب الختامي .. ويتخذ الحساب الختامي لشركة التجارة الحديثة من
شهر فبراير الشكل التالي :

شركة التجارة الحديثة

الحساب الختلى

عن شهر فبراير ١٩٨٥

الإيرادات

المصروفات

مبيعات أجهزة	٣٠٤٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
وأدوات كهربائية		مصروفات نقل البضاعة	١٠٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٥٠٠	المباعة	
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٨٠٠
		إعلان	٧٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
		مجموع المصروفات	٢٧٢٥٠٠
		الأرباح	٦٨٩٥٠
مجموع الإيرادات	٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠

ويلاحظ أن الحساب الختلى يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليقاس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة بينما الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الايسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وتظهر كتتم حسابى لجانب المصروفات ليصل لمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيح في حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

ويلاحظ ما يلى على الجدول الوارد فى الصفحة التالية :

— البنود ١ ، ٢ ، ٣ ، ٧ ، ٩ ، ١٠ لم تتغير عما كانت عليه فى المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

— البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٣٤٠.٠٠٠ — ٢٠٦.٠٠٠) .

— البند (٥) الدينون — زاد حساب الدينون حيث كان ٢٣.٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤.٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الاجهزة والادوات الكهربائية الاجلة . وببلغ ١١.٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والى لم تتحصل تيمتها بعد بذلك يصبح المجموع ٥٨.٧٠٠ جنيه .

— البند (٦) — زادت النقدية حيث كانت ١٠.٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٨.٠٠٠ جنيه مبيعات اجهزة وادوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦.٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التى تحصلت نقدا ، ثم نقصت النقدية بالآتى : ٨.٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ، ٢١.١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات واجور صيانة ، ٢٧.٦٠٠ جنيه اجور عمال وموظفين ٥.٠٠٠ جنيه مصاريف اعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقدا .

— البند (٨) الارباح المحتجزة وكانت فى المعادلة السابقة ١١.٠٠٠ جنيه اضيف اليها ارباح شهر نبراير كما تظهر فى الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨.٩٥٠ جنيه .

— البند (١١) يمثل التزامات الشركة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى : ١.٠٠٠ جنيه اجور مستحقة ، ٢.٥٠٠ جنيه اعلان مستحق ، ٣.٥٠٠ جنيه اجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتطوير الميزانية العمومية كشركة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٥ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقا للنموذج السليم عرضه لشركة التجارة العالمية .

٨ - الخلاصة :

استعرضنا في هذا الفصل المعادلة المحاسبية الرئيسية الا وهي معادلة الميزانية . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التي تملكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى قو مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء أكانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضا . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد اظهار آثار العمليات التي يقوم به المشروع على معادلة الميزانية كالآتي :

١ - أولا وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائما أن كل عملية لابد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

٢ - يمكن زيادة الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل القديفون) ، أو عن طريق زيادة الالتزامات (شراء بضاعة أو إثبات على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع

النقدية المتحصلة منه في الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية
(الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة) .

٣ - إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى،
فإن مجموع الأصول ، وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه
الزيادة. إما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الالتزامات أو حقوق
الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار
الزيادة .

٤ - إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون
زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي الى نقص
في الالتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .

٥ - يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الالتزامات أو
كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .

٦ - يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الالتزامات أو
كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم
وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين،
ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن
معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والاقتصار على
إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب
الختامي يتم أعدداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب
عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية
التي يتم أعددادهما لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين .

السئلة وتمارين

على الفصل الرابع

اولا : الاسئلة :

١ - عرف ما ياتى :

الاصول المتداولة ، الالتزامات قصيرة الاجل ، الاستثمارات طويلة الاجل ، نسبة السيولة ، نسبة الخصوم .

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الالتزامات وانخفاض حقوق الملكية .

(ج) يتم اعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .

(د) يظهر الحساب الختامى الاصول والمصروفات في احد جانبيه ، والخصوم والايرادات في الجانب الآخر .

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الاصول والالتزامات بصفة دائمة .

(و) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقدا خلال الفترة التى يغطيها الحساب .

(ز) اذا حدثت زيادة في أحد الاصول فلا بد وان يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية .

(ح) الالتزامات طويلة الاجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

(ط) تعتبر الاجارات المستحقة للنشأة قبل الفير من الالتزامات قصيرة الاجل .

(ي) يمكن ان لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع اى تغيير فى مجموع الاصول او الخصوم .

(ك) تقتصر الايرادات على ما يتم تحصيله نقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

(ل) لابد وان تؤدي الايرادات الى زيادة الاصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

٢ - وضح اى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وايبا ينتمى الى الحساب الختامى (بعض يظهر فيه) موضحا الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر (حساب) فى كل او اى منهما :

ايجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الاجار المستحق للشركة قبل الفير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الاجلة (التى لم تحصل قيمتها بعد) ، الصلاء (المدينون) ، الاجور ، الاجور المستحقة ، الاجور المقدمة (المدفوعة مقدما) ، ايرادات النوائد ، اوراق القبض ، مصروفات تحصيل اوراق القبض ، سيارات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الارياح المحتجزة ، صافي الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفذة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض ، والتى لم تسدد بعد .

ثانيا : القمارين :

القمارين الاول :

تمبا يلي بعض العمليات التي ظاهرت بها ورشة زين الدين لاصلاح السيارات خلال شهر مارس :

رقم تاريخ العملية

١ / ٣ قام زين الدين بتكوين الورشة ، واودع راس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

ب ٢ / ٣ قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه على الحساب .

ج ٥ / ٢ قام زين الدين بشراء عدد وادوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقدا ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة اشهر .

د ٧ / ٢ زاول زين الدين عمليات اصلاح السيارات في ذلك اليوم ، وكانت حصيله ايراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل مبلاته ٤٦ جنيه .

هـ ٨ / ٢ قام زين الدين بسداد اجور العمال والفنيين عن الاسبوع الاول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

و ١١ / ٢ اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .

ز ١٢ / ٣ قام زين الدين بعمليات اصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه حصلت نقدا .

ح ١٤ / ٢ اشترى زين الدين شحوم وزيت لزوم عمليات اصلاح السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

د ٣/١٥ اشترى زين الدين وش جرار لسحب السيارات المعسلة
ببلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً .

ى ٢/١٦ سدد زين الدين الاجور المستحقة للعمال والفنيين عن الاسبوع
الثانى من الشهر .

ك ٢/١٧ بلغت ايرادات اصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه
تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٢٠٠ جنيه
من المستحقات قبل عماله بتاريخ ٢/٧ .

ل ٢/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد انه استخدم
منها فى عمليات اصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح اثر كل من هذه العمليات على معادلة الميزانية طبقا للنموذج

التالى :

رقم تاريخ العملية الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

جنيه	جنيه	جنيه
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٢/١
٦٢٠٠	٦٢٠٠ +	٢/٢

$$٦٢٠٠ + ١٥٠٠٠ = ١٥٦٢٠٠$$

٢/٥

التمرين الثانى :

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية واظهر التغيرات فيها الموضح

فى التمرين الاول وبإضافة الامدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول
المتداولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الأقساط ، وضع اثر كل من
العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جميع الامدة للتحقق من
صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم تاريخ العملية

١ / ١ قام حسنين حسونة بتكوين مشروع للإتجار في ملابس السيدات .

برأس مال نقدي قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

ب ٢ / قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري

قدره ١٥٠٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث

ومفروشات بلغت قيمتها ٢٢٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقدا .

ج ٧ / تعاقد حسنين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في إدارة

شئون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠.٠٠٠ جنيه

سدد منها ١٠٠.٠٠٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

د ١٠ / تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٢٤٠.٠٠٠ جنيه

حصلت نقدا .

هـ ١٢ / كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما

بلغت حيلة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصل منها نقدا ٢٢٧٠٠

جنيه ، والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر .

و ١٥ / قام حسنين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه

والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية

لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢.٠٠٠ جنيه .

ز ١٨ / سدد حسنين مبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه من باقي ثمن البضاعة

المستحق عليه ونسدد ١٢٠.٠٠٠ جنيه من باقي ثمن الاثاث

والمفروشات المستحق عليه .

ح ٢١ / قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠.٠٠٠

جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪

تدفع في نهاية كل شهر .

١ ٤/٢٢ بلغت المبيعات النقدية ٥٢٢٠٠ جنيه والمبيعات الاجلة ١٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠ جنيه .

٢ ٤/٢٤ سدد الملاء جزءا من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٤٠٠٠ جنيه .

٣ ٤/٢٩ سدد حسائين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الاخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه .

٤ ٤/٣٠ سدد حسائين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة ايام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

التبرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة محلات سامتس خلال شهر مايو ١٩٧٥ . والطلوب منك هو اظهار اثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع اعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد اتمام كل عملية من العمليات . استخدم عيود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، الميزون ، النفقة ، رأس المال ، الارباح المحتجزة ، الدائنون :

رقم تاريخ العملية

١ ٥/١ اجتمع المؤسسون ولتفقوا على تعيين الشركة برأس مال قدره ١٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٨٥/٥/٢٠ .

ب ٥/٤ قامت الشركة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

ج ٥/٩ قامت الشركة بشراء آلات اقسافية بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه على ان يتم السداد بعد شهر .

د ٥/١٥ حصلت الشركة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قية الخدمات المؤداة نقداً لملائها حتى تاريخه ، ومازال مستحقا لها قبل الملاءة ٤٢٩٠٠ جنيه .

- هـ ٥/١٦ قامت الشركة بسداد اجور العمال والموظفين حتى يوم ١٥/٥ :
 والبالغ قدرها ٣٠٠ جنية .
- و ٥/١٩ قامت الشركة بإداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٠٠ جنية
 لم يتم تحصيلها بعد .
- ز ٥/٢١ حصلت الشركة من عملائها مبلغ ٢٠٠ جنية .
- ح ٥/٣٠ ملازت الاجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسد
 بعد وتبلغ قيمتها ٢٠٠ جنية .

التدوين الرابع :-

نمينا بلى بعض البيانات الخاصة بإنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو

١٩٨٥ :

جنيه

- ١٢٢٠٠ إيرادات بيعت بضاعة من الشهر .
- ١٢٢٥٠ خضعت بضاعة للملاء .
- ١٢٢٥٠ ايجارات مستحقة على الشركة ومسددة من الشهر .
- ٢٢٥ نوائد قروض مسددة من الشهر .
- ٤٥٥٠ اجور عمال وموظفين من الشهر .
- ٨٧٢٠٠ تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر .
- ١٢٠٠ مصروفات محلية واعلان .
- ٢٢٥٠ زيوت وشحوم وقطع غيار مستفدة من الشهر .
- ٢٧٥٠ متحصلات من عمولات من عمليات سميرة قامت بها الشركة
 خلال الشهر .
- ١٦٥٠ مياه وانارة وتدئة ويريدي وبرتقيات من الشهر .

المطلوب :

اعداد الصواب الختامى للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٥ .

التقرير الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضخم والتي ظهرت في نهاية

الشهر :

جنيه	بيان	جنيه	بيان
٤٨٠٠	نقدية في الصندوق	٣٥٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦٨٠٠	نقدية في البنوك	١٧٦٠٠	موردون (دائنون)
٣٠٩٦٠٠	عملاء (مدينون)	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤٨٠٠	أرباح محجوزة
٤٨٠٠٠	أراضي	١٣٤٦٠٠٠	إيرادات بيعتات

خسائر

٣٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠	إيرادات من الإيجارات
٨٠٠	إيرادات من الفوائد على أوراق القبض	٣٢٠٠٠	مياه وإنارة
٤٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٧٤٠٠٠	إعلان ودعاية
٥٩٠٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٥٠٠٠	ضرائب مستحقة ومستحقة

والمطلوب :

- ١ - تصوير الحساب الختامي للشركة من الشهر .
- ٢ - تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

التقرير السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١/٣/ ١٩٨٥ :

الأصول

الخصم

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
		الأصول الثابتة	حقوق الملكية
٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	أراضى	رأس المال
٧٥٠٠٠	٢٢٥٠٠	مباني	الأرباح المحتجزة
١١٠٠٠	١٠٧٥٠٠		
		الأصول المتداولة	الالتزامات طويلة الأجل
٢٢٥٠٠	قرض من البنك يستحق	مخزون البضاعة	
٧٥٠٠	السداد في ٧٩/١٢/٣١	المبلاء	
١٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل	التقنية	
١٠٠٠	١٥٠٠٠ موردين		
	١٤٠٠٠ أوراق دفع		
	١٠٠٠ أجور مستحقة		
	٣٠٠٠		
	١٥٠٠٠		

نإذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالمعاملات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من الملاء .
- ٣ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردين .
- ٤ - سددت الشركة الأجور المستحقة .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الجفع .
- ٦ - سددت الشركة أيجار شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جنيه .
- ٧ - سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جنيه .
- ٨ - باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقدا .

المطلوب :

- ١ - أعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٧٥ ، ثم اظهر اثر العمليات السابقة عليها .
- ٢ - أعداد الحساب الاختلافي للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

الفصل الخامس

في

الاثبات القفري والرحيل وموازنة الحسابات

مقدمة :

سبق ان وضعنا او وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل اساسا في قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات الى من يهمه الامر . ويتمثل نشاط المشروع اى حد جبر في التعامل في الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها او استخدامها او الانجاز فيها على امل ان تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق ارباح . ويمكن في واقع الامر . المحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مخلقة خلال الفترة الزمنية التى يرغب في قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب الى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة في العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها في الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضروري ان يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات واجراءات لتحليل ، وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، والتي تميز عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادفة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الادوات والاجراءات .

٢ - الحسابات والتقدير المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق اننا اطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، ولعلنا نذكر ان رصيد حساب النقدية يمكن ان يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، او الحصول على قرض .

كما يمكن ان ينقص بسداد الاجور ، او بسداد الدائنين ، او بشراء بضاعة نقدا . وعلى هذا الاساس يمكن القول ان حساب النقدية يظهر ما كان موجودا منها في تاريخ معين ، وما طرا على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة اى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب اذن هو اداة محاسبية لظهور آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول او الخصوم او الإيرادات او المصروفات . ويتخذ الحساب اشكالا متعددة فیر أنه في أكثر صورہ استخداما يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما الى اليسار والآخر الى اليمين ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف T

اسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص احد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي الى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي الى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبى الحساب - متروكة للاختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف الى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبى على اتباعها لفترة تقرب من ٧٠ سنة ، وأصبحت متعارف عليها دوليا . ولننرض مثلا قال التعرض لهذه القواعد ، ان لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة اجمالية والثانى للخصوم بصفة اجمالية . ودعنا نتفق ان زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الايمن . بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الايسر بمرتب النظر عن كونه حساب الأصول او حساب الخصوم . فاذ ما اتبعنا

هذا الاجراء لو وجدنا ان مجموع الاصول سوف يساوى مجموع الخصوم في نهاية الفترة التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين عنها ، فمجموع الاصول في نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الايسر (النقص) . كما ان مجموع الخصوم ايضا يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد ان كل من الحسابين يمثل صورة طبق الاصل من الآخر (لاحظ ان تبادل الاصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الاصول في هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد ان؟!

والواقع ان الحسابات يتم تقسيمها لأغراض اثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم اثبات الزيادة في حسابات احدى هاتين المجموعتين في الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص في الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص في الجانب الايمن وعند « ترصيد » كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وان يتطابق مجموع الرصدة كل من المجموعتين مع الاخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبي كل حساب وايجاد الفرق بينهما ، وعادة ما يتم الترصيد محاسبيا بطريقة المتعمد الحسابي ، فيتم جمع الجانب الاكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع في نهاية الجانب الاخر ويتم ايجاد المتعمد الحسابي للجانب الاصغر ليحمل الى مجموع الجانب الاكبر ، ويدون هذا المتعمد في الجانب الاصغر ليظل رصيد الحساب . و «الرصيد» اذن هو الفرق بين جانبي الحساب . ويظهر الرصيد في الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر اكبر من الجانب الايمن .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراعى ان ارصدة احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها في الجانب الايسر وان ارصدة 'المجموعة الاخرى' تظهر بطبيعتها في 'الجانب الايمن' ، وتساعد عملية مطابقة مجموع ارصدة كل من المجموعتين على مجموع ارصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة في اكتشاف الاخطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطبق على نظام القيد في هاتين 'المجموعتين' من الحسابات **(نظام القيد المزدوج)** وسوف يرد شرحه علجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع ان التقسيم يفتق اساسا من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار ان الاصول التى تظهر في الجانب الايمن من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها في الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الاصول ، وعلى اعتبار ان الخصوم (حقوق الملكية + الالتزامات) التى تظهر في الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها في الجانب الايسر من الحسابات المثلثة لها . ويقترب على ذلك ان النقص في الاصول يتم اثباته في الجانب الايسر من حساباتها والنقص في الخصوم يتم اثباته في الجانب الايمن من حساباتها . كما يقترب على ذلك ايضا ان ارصدة الاصول (الممتلكات الحسابية لحساباتها) تظهر في الجانب الايسر من حساباتها و ارسدة الخصوم تظهر في الجانب الايمن من حساباتها .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض ان الشركة العامة لتجارة وهنعمسة السيارات تكونت في اول يناير وقامت بالعمليات الاتية :

(١) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ب) اشترت اثاثا وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٦٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المتروشات الحديثة .

(ج) اقترضت من البنك ٢٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للاتجار فيها ، حصلت عليها نقداً .

(د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لانتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لاغراض الاتجار فيها) .

(هـ) قامت بإداء خدمات صيانة واصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من اجور ومواد ومهمات ٧٥٠٠ جنيه سددت نقداً .

ويلاحظ ان العملية (١) تؤدي الى زيادة النقدية (اصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساب للنقدية وحساب لرأس المال لظهر في الجانب الايمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفي الجانب الايسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الايمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الايسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الايسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (١) ، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل اثر العمليات السابقة كالتالي :

حساب رأس المال		حساب النقدية	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٥٠٠ (أ)		٦٠٠ (ب)	٢٥٠٠ (١)
		٩٠٠ (د)	٢٠٠ (ج)
		٥٧٥ (و)	٥٠ (هـ)
حساب الإثاث والتركيبات		حساب الدائنين	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	٩٠٠ (ب)	٣٠٠ (ب)	
		٩٠٠ (د)	
حساب البضاعة (سيارات)		حساب قرض البنك	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٨٠٠ (د)	٢٠٠ (ج)	
حساب الأرباح المحتجزة		حساب الدبتون (عملاء)	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٧٨٠ (هـ)	٥٧٥ (و)		٢٨٠ (هـ)

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لابد أن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى ويطلق على أثبات كل عملية من العمليات محاسبية « أجزاء قيد محاسبى » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات على الوجه التالي (١) :

الاصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
+		+		+
-		-		-

(١) انظر الصفحة التالية .

وتوضح اشارة (ب) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما
توضح اشارة (ب) الجانب الذى يتم فيه اثبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان الميزانية المبوبه يتم تصويرها
فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصده حسابات الاصول وحسابات
الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان أرصده الاصول تظهر فى بداية
الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الايمن من
حساباتها ، ويطلق عليها **أرصدة اول الفترة** ، اى مقدار ما يتواجد لدى
المشروع من اصول مختلفة فى بداية الفترة ، كما ان أرصدة الخصوم من حقوق
ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الايسر من
حساباتها . وليس فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المئتم الحسابى
لجانبى كل حساب من حسابات الاصول والذى يجعل الجانب الاصفر مساوياً
للجانب الاكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن
طريق ترصيد الحساب . فعلى الترصيد تتم فى نهاية فترة معينة ويكون
الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المبدأ ينسحب
على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من
الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والتغيرات التى
طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود فى
نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة فى حسابات الاصول فى الجانب الايمن
منها ، وتسجل الزيادة فى نفس الجانب ، ويسجل النقص فى الجانب الايسر
ويظهر فيه رصيد آخر الفترة . اى ان كل حساب من حسابات الاصول
يمكن التعبير عنه فى صورة المعادلة التالية .

(1) اتبع هذه الطريقة إدواردس ، وهرمانسون ، وسالونسون فى

كتابهم **المبتدأ** :

James D. Edwards, Roger H. Hermanson, & R.F. Salmon-
son, **Accounting : A Programmed Text**, (Homewood, Ill.: Richard
D. Irwin, Inc., 1967), p. 64.

مجموع الجانب الايمن = مجموع الجانب الايسر
 الرصيد الموجود أول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود
 في نهاية الفترة

ونفس الماثل ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من
 المعادلة التالية :

مجموع الجانب الايمن = مجموع الجانب الايسر
 النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة
 + الزيادة

ويوضح الماثل التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين وأرصدة
 حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد
 والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعادل معاملة الزيادة في الحساب .
 أي أن أرصدة حسابات الأصول التي تظهر في الجانب الايمن من الميزانية
 تظهر في الجانب الايمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التي تظهر
 في الجانب الايسر من الميزانية تظهر في الجانب الايسر من حساباتها .

الميزانية العمومية في ١٩٨٤/١٢/٣١

الخصوم		الأصول	
	جنيه		جنيه
رأس المال	١٨٠٠٠٠	بمبنى	٧٥٠٠٠
الارياح المحتجزة	٣٩٠٠٠	اثاث	٢٥٠٠٠
قرض من البنك	٤٠٠٠٠	بضاعة	١٢٠٠٠
دائونون	٢٣٠٠٠	مفتونون	٤٦٠٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	تعبئة	٦٤٠٠٠
	٢١٢٠٠٠		٢١٢٠٠٠

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١٩٨٥/١/١ كالآتي .

حساب المبقى		حساب الاثالث	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٧٥٠٠٠ رصيد		٢٥٠٠٠ رصيد	
حساب البضاعة		حساب المدينون	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٩٢٠٠٠ رصيد		٤٦٠٠٠ رصيد	
حساب النقدية		حساب رأس المال	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٦٤٠٠٠ رصيد		١٨٠٠٠ رصيد	
حساب الارياح المحتجزة		حساب قرض البنك	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٩٠٠٠ رصيد		٤٠٠٠٠ رصيد	
حساب الدائنين		حساب اوراق الدفع	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٢٠٠٠ رصيد		٢٠٠٠٠ رصيد	

ويطلق على الجانب الايمن من أى حساب (سواء كان حساب اصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) **الجانب المدين** كما يطلق على الجانب الايسر من أى حساب **الجانب الدائن** . ويترتب على ذلك ان زيادة الاصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (أى تسجيلها في الجانب الايمن فيها) ، وان نقص الاصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم اثبات زيادتها بحل حساباتها دائنة ، ويتم اثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

٢ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لاشك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أى مشروع تنبثق في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التي يتحملها ، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات ، وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالبا ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن ادماجها كلها في حساب واحد « حساب الأرباح المحتجزة » حتى تصبح في صلب معادلة الميزانية يصبح أمرا غريبا عمليا . ولو تصورنا حساب الأرباح المحتجزة في هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطى عددا كبيرا جدا من الصفحات حيث يسجل فيه في هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضا ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث يمكننا من إعداد الحساب الختامي السابق التعرض له ، وعلى أن يكتفى بإظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحتجزة .

وتعتبر الإيرادات مصدرا من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والالتزامات . نحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع في سبيل الحصول على أصول ، وتمثل الالتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على

أصول ، وتبذل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة متابل
مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتأسيسا على ذلك
فإن حسابات الإيرادات تعال معاملة حقوق الملكية والالتزامات من حيث
اثبات العمليات فيها . فيتم اثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم
اثبات النقص في الجانب الأيمن منها .

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالمعنيات
الآتية :

(أ) أدت خدمات لملاء بلغت إيراداتها منها ١٢٥٠ جنيه تحصل
منها نقداً ٨٥٠ جنيه .

(ب) باعت بضاعة الى عملائها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نحصل منها
نقداً ٢٥٠٠ جنيه .

(ج) حصلت فوائد على حسابات الملاء على المبالغ المستحقة لها
تبلغت بلغت ٥٠ جنيه نقداً .

فإن اثر هذه العمليات على الحسابات المخططة يكون كالآتي :

حساب مبيعات البضاعة (إيرادات) حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)

جنيه	جنيه
٣٠٠٠ (ب)	١٢٥٠ (أ)

حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)

جنيه
٥٠ (ج)

حساب التتدية (أصول)	حساب الملاء (أصول)
جنيه	جنيه
٨٥٠ (أ)	٤٠٠ (أ)
٢٥٠٠ (ب)	٣٠٠٠ (ب)
٥٠ (ج)	

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه. وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، وزيادة الملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة . أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد) بمبلغ ٥٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الايمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الايسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولا لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص في الأصول) أو زيادة في الالتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام في مزاولة نشاطه، وعندما يتم استخدامها أو استئثار خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفذ تتحول إلى مصروف ، ومن ثم يؤدي إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام في فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مزاولة نشاطه ، وعلى تتبطل في الاجور المفعوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انقائها في مزاولة نشاط المشروع نقص مائل في حقوق الملكية . وعلى هذا الأسس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الايمن (أى يجعلها مدينة) وتقص في جانبها الايسر (أى يجعلها دائنة) .

اي بمعنى آخر : من حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول .
ولعل ذلك يفكرنا بما اطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية
صيفتها التفصيلية كالآتي :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات
حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ،
وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح
الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن
شركة التجارة الحديثة قامت بالآتي :

- د - دفعت أجور نقدية لعمال المصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها
قدرها ٦٤٠ جنيه وما زال مستحقا لهم ٣٤٠ جنيه .
هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٣٥٠ جنيه .
و - قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون
اثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

حساب الإيجار (مصروفات)	حساب الأجور المستحقة (التزامات)
جنيه	جنيه
٦٤٠ (د)	٣٤٠ (د)

حساب النقدية (أصول)	حساب البضاعة (أصول)
جنيه	جنيه
٨٥٠ (أ)	٢١٣٥٠ (هـ)
٢٥٠٠٠ (ب)	
٤٥٠ (ج)	
٦٤٠ (د)	
٧٥٠ (و)	

حساب الأيجار (مصرفات) حساب تكلفة البضاعة المباعة
(مصرفات)

جنيه	جنيه
٧٥٠ (و)	٢١٣٥٠ (هـ)

ويلاحظ أن العمليات (١) ، (ب) ، (ج) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصرفات) ببلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقدا وقدره ٦٤٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات (أجور مستحقة) ببلغ ٣٢٠ جنيه . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول ببلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصرفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الأيجار (مصرفات) ببلغ ٧٥٠ جنيه .

ورغم دوام الحاجة التي نضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصرفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة الجاسبية ، فإن هذه الحسابات يتم تحويلها جميعا في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابلة الإيرادات بالمصرفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية :

حسابات الإيرادات	حسابات المصرفات
+	-
-	+

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامى من أرباح أو خسائر تؤدي الى زيادة أو نقص الأرباح المحتجزة في حقوق الملكية (على غرس عدم توزيع أرباح) ، فانه يمكن تصوير معادلة الميزانية ببيانيا بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية (1) :

الاصول =		حقوق الملكية		+ الالتزامات	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
-	+	-	+	-	+
		المصروفات		الإيرادات	
+	-	+	-	+	-

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عمليا عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات . ويهتم المحاسب بتسجيل اثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دلائل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد أثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقا لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابه الختامى . ومن ثم تنقسم الحسابات عموما الى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا الى حسابات أصول ، وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة الى حسابات

(1) انظر ادواردس ، هيرمانسون ، وسمالونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

إيرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة في كثير من الأحيان « الحسابات الاسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع اصطلاح « الدليل المحاسبي » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوى على هذه الحسابات اصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين ، الايمن يطلق عليه الجانب المدين ، والايسر يطلق عليه الجانب الدائن . ويحتوى كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات والمليمات (أو باى وحدات نقدية أخرى) .

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (اثرها على الحساب **المحاسبى**) .

رقم المستند : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وآثارها **واقعية** .

التاريخ : وهو تاريخ اتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع معبرا عنها بوجهات قياسية نقدية . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب استقلا

اسم الحساب

مليم	جنيه	بيان	رقم	التاريخ	مليم	جنيه	بيان	رقم	التاريخ
				المستند					المستند

وقبل اجراء قيد العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات التى
نتاثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التى بنسب قبيدها
(اثباتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فان اى عملية من العمليات التى يقوم
بها المشروع يتاثر بها على الاقل حسابين . نلذا جعل لحد الضليين مديننا ،
ملابذ وان يكون الحساب الاخر دائنا ، وذلك طبقا لقاعدة القيد المزدوج
التى سبق ، ان اثرننا اليها ايضا . ويجتنبنا تحليل العملية من التعرف على
الحساب الذى يجعل مديننا والحساب الذى يجعل دائنا . واذا تمددت
الحسابات التى تتاثر بعملية واحدة ، فان احد هذه الحسابات او بعضها
يجعل مديننا ويجعل الباقي دائنا . ولابد ان يتساوى مجموع المبالغ المديننة
مع مجموع المبالغ الدائنة فى كل عملية من العمليات . وفيما يلى امثلة من
بعض العمليات وكيفية تحليلها لتضديد الحسابات التى تجعل مديننة
والحسابات التى تجعل دائنة . وسوف يجد القارئ، اننا قد قمنا باجراء
مثل هذا التحليل فى البنود السابقة من هذا الفصل دون ان نتعرض للتعريف
به .

تكونت الشركة العامة لصناعة الاجهزة والمعدات الالكترونية وقامت
بالعمليات الاتية :

١ - حصلت الشركة على راس مال تقدره ٣٥٠٠٠ جنيها من
مؤسسيها .

ب - قامت بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٣٥٠ جنيه سدد منه نقد .
٩٠٠٠ والباقي على الحساب .

ج - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها
بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه نقدا .

د - قامت الشركة بإداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه ، حصلت
منها نقدا على ٢٢٥٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة مئزير وزيت وتشحيم
استهلكها سيارة النقل عن الفترة .

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنتهية
وبلغت ١٢٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحساب كالاتي :

العملية (١) أدت الى الحصول على نقدية ، أي أن النقدية زادت
٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين مقابل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس
النقدية . وبالتالي يجعل حساب النقدية مدينا وحساب رأس المال دائنا ،
ويتم اثباتها كالاتي :

مدين	حساب النقدية	دائن	مدين	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠ (١)				٣٥٠٠٠ (١)	

العملية (ب) أدت الى زيادة الاثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص
النقدية (أصول) ، وزيادة الالتزامات (خصوم) ويجعل حساب الاثاث
والتركيبات مدينا مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائنا كالاتي:

مدین حساب النقدية دائن مدین حساب رأس المال دائن

جنيه	جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠ (١)	٩٠٠٠ (ب)	٣٥٠٠٠ (ا)

مدین حساب الاثاث والتركيبات دائن مدین حساب الدائنون دائن

جنيه	جنيه	جنيه
١٢٢٥٠ (ب)		٣٢٥٠ (ب)

العملية (ج) - تؤدي الى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص
نقدية (أصول) ، اى يجعل حساب السيارات مدینا ويجعل حساب النقدية
دائنا .

العملية (د) - تؤدي الى زيادة الايرادات (اى جعل حسابها دائنا)
مقابل زيادة النقدية (اى جعل حسابها مدینا) ، وزيادة الملاء (اى جعل
حسابهم مدینا لانها من الاصول) .

وبانبات الملبتان (ج) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبغ
مجموعة الحسابات كالآتى :

مدین حساب النقدية دائن مدین حساب رأس المال دائن

جنيه	جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠ (١)	٩٠٠٠ (ب)	٣٥٠٠٠ (١٩)
٤٢٥٠ (د)	٢٢٥٠ (ج)	

مدین حساب الاثاث والتركيبات دائن مدین حساب الدائنون دائن

جنيه	جنيه	جنيه
١٢٢٥٠ (ب)		٣٢٥٠ (ب)

مدین	حساب السیارات	دائن مدین	حساب الايرادات	دائن
جنيه			جنيه	
٣٢٥٠ (د)			٧٣٥٠ (د)	

مدین	حساب العملاء	دائن
جنيه		
٣١٠٠ (د)		

العملية (هـ) - تؤدي الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وتود وثايقوت) بمبلغ ٢٥ جنيه ، اى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيوت مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا .

العملية و - تؤدي الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (اجور) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه ، اى يجعل حساب المصروفات - اجور مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا .

والمطلوب منك هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين (هـ) ، (و) .

ولعله من الواضح الآن ان جعل اى حساب مدینا يعنى اثبات العملية فى جانبه الايمن ، وجعل اى حساب دائنا يعنى اثبات العملية فى جانبه الايسر . وقد جرى العرف المحاسبى على استبدال لفظة «مدین» باصطلاح «منه» واستبدال لفظة «دائن» باصطلاح «له» . كما جرى العرف المحاسبى ايضا على اختصار لفظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «د/ح» . فبدلا من ان نقول « حساب النقدية » مثلا نقول « د/ح النقدية » .

وكما يقض من المثال السابق فان تطويل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات

التي تجعل دائنة والمبلغ الذي تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال اذا كانت العملية تؤدي الى زيادة احد حسابات الاصول وجعله مديناً ، فان طرفها الدائن يمكن ان يؤدي الى اى من الحالات التالية :

- ١ - جعل احد حسابات الاصول الاخرى دائناً بالقيمة .
- ٢ - جعل احد حسابات الالتزامات دائناً بالقيمة .
- ٣ - جعل احد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة .
- ٤ - جعل احد حسابات الإيرادات دائناً بالقيمة .
- ٥ - جعل احد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة .
- ٦ - جعل اى مزيج من الاقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة .

وبى كل الأحوال لابد وان ينسأوى مجموع الطرف المدين مع مجموع طرف الدائن للمالية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصورة مستمرة .

وتتلخص قواعد تطيل المكيلاك لتحديد طرفيها المدين والدائن في

الآتي :

الدائن يؤدي الى :

المدين يؤدي الى :

- | | |
|------------------------|----------------------|
| ١ - نقص الاصول | ١ - زيادة الاصول |
| ٢ - نقص المصروفات | ٢ - زيادة المصروفات |
| ٣ - زيادة حقوق الملكية | ٣ - نقص حقوق الملكية |
| ٤ - زيادة الالتزامات | ٤ - نقص الالتزامات |
| ٥ - زيادة الإيرادات | ٥ - نقص الإيرادات |

هذا يختلف هذا البند بشكل حاسم لاهم النقطه التي يجب مراعاتها فيه .

فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة المرتبطة بالعمليات التجارية :

رقم الحساب
الحساب

رقم الحساب
الحساب

ثالثا : الإيرادات

- ٥.١ مبيعات البضاعة
- ٥.٢ إيرادات الخدمات
- رابعاً : المصروفات
- ٦.١ الاجور
- ٦.٢ تكلفة البضاعة المباعة
- ٦.٣ أدوات ومهمات صيانة
- ٦.٤ وقود وزيوت
- ٦.٥ مياه وانيرة
- ٦.٦ اعلان وجمالية
- ٦.٧ مصروفات متقومة

اولاً : الاصول

- ١.١ مبانى
- ١.٢ سيارات
- ١.٣ عدد وأدوات
- ٢.١ بضاعة
- ٢.٢ ملاء
- ٢.٣ أوراق قبض
- ٢.٤ نقدية
- ثانيا : الخصوم

- ٣.١ رأس المال
- ٣.٢ الأرباح المحجوزة
- ٤.١ الدائنون
- ٤.٢ المصروفات المستحقة

وقد تأسست الشركة في ١٩٨٥/١/١ وقامت بالتطبيقات الآتية :

أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٨٥/١/١ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه .

ب - قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه سددت نقدا في ١٩٨٥/١/٥ .

ج - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥.٠٠٠ جنيه على الحساب .

د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بداء خدمات لصلاتها بلغت قيمتها ٢٤٦.٠٠٠ جنيه على الحساب .

هـ - بتاريخ ١/١٢ قامت الشركة بشراء بضائع للاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيه . سددت من ثمنها ٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .

و - حصلت الشركة مبلغ ٢٢٥٠ جنيه من عملاتها بتاريخ ١/١٤ .
ز - باعت الشركة ما تكلفته ٢٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه تحصيل نصفها نقدا وحصلت على اوراق قبض من العملاء بالباقي ؛
ونلك بتاريخ ١/١٦ .

ح - اشترت الشركة عدد واادوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .

ط - سددت الشركة مصروفات دعاية وعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

ي - قامت الشركة باداء خدمات صيانة لعمالها نقدا بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٢٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة ادوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٢٧٠ جنيه سددت نقدا ، كما تحصيلت قيمة الخدمات نقدا .

ك - قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من اوراق القبض .

ل - بتاريخ ١/٢١ قامت الشركة بسداد الاجور المستحقة من الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والياترة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلاخه التى تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

م - بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر والتى لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ،
والصاحب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم باعداد قائمة لها جلقبان ،
الجانب الايمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ،
والجانب الايسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .

٢ - قم بتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الاول .

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الاستاذ على الوجه التالي :

منه	ح/١٠١ (مبيلتى)	له منه	ح/١٠٢ (سيارات)	له
٤٠٠٠٠ (ب)		١١٥٠٠ (ج)		

منه ح/١٠٣ (عدد وادوات) له منه ح/٢٠١ (بضاعة) له

٦٣٠٠ (ح)		٦٧٥٠٠ (د)		٣٠٠٠٠ (ز)
----------	--	-----------	--	-----------

منه ح/٢٠٢ (عملاء) له منه ح/٢٠٣ (اوراق قبض) له

٣٤٦٠ (د)	٢٢٥٠ (و)	٢١٠٠٠ (ز)		١٥٠٠٠ (ك)
----------	----------	-----------	--	-----------

منه ح/٢٠٤ (النقدية) له منه ح/٣٠١ (راس المال) له

١٥٠٠٠٠ (أ)	٤٠٠٠٠ (ب)	٣٥٠٠٠٠ (أ)
٢٢٥٠ (و)	٤٢٣٥٠ (هـ)	
٢١٠٠٠ (ز)	٣٦٠ (ط)	
٣٢٥٠ (ى)	٤٧٠ (ق)	
١٥٠٠٠ (ك)	٣٦٣٠ (ل)	

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية

الطرف المدين	الطرف الدائن	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	تاريخ العملية	بيان العملية
٤	٢.٤	١٥٠.٠٠٠	٣.١	١٩٨٥/١/١	الحصول على رأس المال نقدا
ب	١.١	٤٠.٠٠٠	٢.٤	١٩٨٥/١/٥	شراء مبنى نقدا
ج	١.٢	١١٥٠٠	٤.١	١٩٨٥/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢.٢	٣٤٦٠	٥.٢	١٩٨٥/١/١٠	استحقاق إيرادات
هـ	١.١	٦٧٥٠٠	٢.٤	١٩٨٥/١/١٣	شراء بضاعة نقدا وعلى الحساب
و	٢.٤	٢٢٥٠	٢.٢	١٩٨٥/١/١٤	تحصيل نقديّة من العملاء
ز	٢.٤	٢١.٠٠٠			مبيعات بضاعة نقدا
	٢.٣	٢١.٠٠٠	٥.١	١٩٨٥/١/١٦	وعلى الحساب
	٦.٢	٣.٠٠٠	٢.١		تكلفة البضاعة المباعة
ح	١.٣	٦٣٠٠	٤.١	١٩٨٥/١/١٩	شراء عدد أدوات على الحساب
ط	٦.٦	٣٦٠	٢.٤	١٩٨٥/١/٢٢	سداد مصروفات دعائية وإعلان
ي	٢.٤	٣٢٥٠	٥.٢	١٩٨٥/١/٢٤	إيرادات خدمات نقدا
	٦.٣	٤٧٠	٢.٤		أدوات ومهمات صبيحة نقدا
ك	٢.٤	١٥٠.٠٠٠	٢.٣	١٩٨٥/١/٢٦	تحصيل أوراق قبض
	٦.١	٢٧٥٠			سداد الاجور
	٦.٥	٧٦٠			والمياه والاتّلة
	٦.٧	١٢٠	٢.٤	١٩٨٥/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقدا
م	٦.٦	١٤٠	٤.٢	١٩٨٥/١/٣١	مصروفات دعائية وإعلان مستحقة

منه د/٤٠١ (الدائتون) له منه د/٣٠٢ (الارياح المحجوزة) له

	١١٥٠٠ (ج)	
	٢٥١٥٠ (هـ)	
	٦٣٠٠ (ح)	

منه د/٥٠٢ (ايرادات الخدمات) له منه د/٤٠٢ (المصروفات المستحقة له

٢٤٠ (م)	٢٤٦٠ (د)
	٢٢٥٠ (ي)

منه د/٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له منه د/٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

٢٠٠٠ (ز)	٤٢٠٠٠ (ز)
----------	-----------

منه د/٦٠٣ (أثوات ومهمات) له منه د/٦٠١ (الاجور) له

٤٧٠ (ي)	٢٧٥٠ (د)
---------	----------

منه د/٦٠٥ (مياه وانارة) له منه د/٦٠٤ (وقود وزيوت) له

٧٦٠ (ل)	
---------	--

منه د/٦٠٦ (اعلان ودعاية) له منه د/٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

١٤٠ (م)	١٢٠ (ل)
٣٦٠ (ط)	

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الاستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا الى تبسيطه الى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحصيل العمليات بعملية اثباتها في حسابات الاستاذ. لماذا قمنا باعادة تصوير حساب النقدية في المثال المتقدم (د/٢٠٤) طبقا للنموذج الوارد في بداية هذا البند ليظهر على الصورة التالية :

١

ح/٢٠٤ (م/التقنية)

منه

التاريخ	رقم المستند	بيسطن	لم	جنيه	التاريخ	رقم المستند	بيسطن	لم	جنيه
٨٩/١/٥	ب	شراء بناني	-	٤٠٠٠٠	٨٩/١/١	٦	راس المال	-	١٥٠٠٠٠
٨٩/١/١٣	هـ	شراء بضاعة	-	٤٢٠٢٥٠	٨٩/١/١٤	و	محصل من عملاء	-	٢٠٢٥٠
٨٩/١/٢٢	ط	مستندات دعائية وإعلان	-	٣٩٠	٨٩/١/١٦	ز	بيانات بضائية	-	٢١٠٠٠٠
٨٩/١/٢٤	ي	أوراق ومبيعات	-	٤٧٠	٨٩/١/٢٤	ح	خدمات بضائية	-	٣٢٥٠
٨٩/١/٢٩	ل	سداد مستندات	-	٢٦٢٠	٨٩/١/٢٦	ك	محصل من أوراق قبض	-	١٥٠٠٠٠
		رصيد آخر المستند	-	١٠٤٠٦٩٠				-	١٩١٥٠٠
			-	٦١٩٥٠٠				-	

٥ - ترصيد الحسابات. ولعدده ميزان المراجعة :

سبق ان فكرنا ان ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجبيع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب . واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتم الحسابى للجانب الاصغر ليصل الى مجموع الجانب الاكبر . ففى حساب النقدية الموضح بماليه مثلا نجد ان الجانب الدين يبلغ مجموعه ١٩١م٠٠ جنبه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦م٨٢٠ جنبه ليكون الفرق ١٠٤ر٦٨٠ جنبه وهو يمثل المتم الحسابى للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب الدين (الاكبر) . وسبق ان اطلقنا على هذا المتم الحسابى اصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزا له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل اصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . ويلاحظ ايضا ان حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لان الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالى (يناير) ، وعلى هذا الاساس فان رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب الدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ . ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلا يمثل نتيجة القاصة بين المتحصلات (العمليات التى تجعل بها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التى تجعل بها النقدية دائنة) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق ان اوضحنا ايضا فكل مجموع الارصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أى التى تزداد فى جانبها الايمن أى الجانب الدين) لابد وان يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة ، أى التى تزداد فى جانبها الايسر أى

بجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات ، وهى نتيجة طبيعية قاعدة القيد المزدوج وضمانا فعالا لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية الثلاثية ، وتحقيقا لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق اعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) . ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشف أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتي تظهر كإتيم حسابى فى الجانب الدائن من حساباتها) ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كإتيم حسابى للجانب الايسر من حساباتها) . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الارصدة المدينة متساويا مع مجموع الارصدة الدائنة ولابد من أن يتساوى جانبى الميزان الا اذا وجد خطأ ما يؤدي الى عدم تساويهما .

وإذا قمنا باعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقى الحسابات على غرار حساب النقدية) يظهر كما فى الصفحة التالية :

ويساعد ميزان المراجعة فى تحقيق الاهداف الآتية :

١ - يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة فى دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك من طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن فى الميزان .

٢ - يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء ، وتحديدتها ، وتصحيحها فى الوقت المناسب .

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة ١٩٨٥/١/٢١

رقم الحساب	اسم الحساب	دائن	مدين
		جنيه	جنيه
١.١	مباني		٤٠.٠٠٠
١.٢	سيارات		١١.٥٠٠
١.٣	عدد وادوات		٦.٢٠٠
٢.١	بضاعة		٣٧.٥٠٠
٢.٢	عملاء		١.٢١٠
٢.٣	اوراق مخصي		٦.٠٠٠
٢.٤	نقدية		١٠.٤٦٦٠
٣.١	رأس المال	١٥٠.٠٠٠	
٤.١	الدائنون	٤٢.٩٥٠	
٤.٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥.١	مبيعات بضاعة	٤٢.٠٠٠	
٥.٢	ايرادات الخدمات	٦.٧١٠	
٦.١	الاجور		٢.٧٥٠
٦.٢	تكلفة البضاعة المباعة		٢٠.٠٠٠
٦.٣	ادوات ومهمات صيانة		٤.٧٠
٦.٥	مياه وانلرة		٧.٠
٦.٦	اعلان ودعاية		٥.٠
٦.٧	مصروفات متتومة		١٢.٠
		<u>٢٤١.٨٠٠</u>	<u>٢٤١.٨٠٠</u>

٣ - يمكن الاعتماد عليه بصدد اعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التى تستخدم فى هذا الغرض .

٦ - ميكانيكية لتقيد المزدوج ودفاتر اليومية :

وضحا فيما سبق أن اثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى انسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتطيلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات اثر العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى الحساب . فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التى قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فان حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (فى جانبه المدين) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية (فى الجانب الدائن) وليس من الضرورى أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت الى زيادته او نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم اجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها **دفاتر اليومية** . ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلا تاريخيا للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهرا اثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الاساس فان كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولا فى دفتر يومية قبل اثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضا **دفاتر التقيد الاولى** ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخى تمهيدا لاثبات آثارها على حسابات الاستاذ . وسوف نتناول فى هذا البند اسهل دفاتر يومية تصمىها ويطلق عليه «دفتر اليومية العامة» على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث يحوى كل صفحة على الأقل الخانات التالية :

- ١ - خانة للمبالغ المدبقة .
 - ٢ - خانة للمبالغ الدائنة .
 - ٣ - خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب (او الحسابات) المدبقة ، واسم الحساب (او الحسابات) الدائنة وشرح مختصر للعلبة التى يتم قيدها فى الدفتر .
 - ٤ - خانة لرقم المستند الذى على اساسه يتم تحليل العلبة وقبيدها فى الدفتر
 - ٥ - خانة لرقم حساب الاستاذ (او الحسابات) التى تجعل مدبقة والحساب (او الحسابات) التى تجعل دائنة طبقا لتفصيل العلبة .
 - ٦ - خانة التاريخ الذى تمت فيه العلبة .
- وعلى هذا الاساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه الاتالى .

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

التاريخ	حساب مستند	رقم المستند	البيان	له		منه	
				بليم	جنيه	بليم	جنيه
١٩٧٥	٢٣	(١)	حساب التفدية (مدبقة) حساب رأس المال (دائن) الحصول على رأس المال نقد	-	١٥٠٠.٠٠	-	١٥٠٠.٠٠
٢٣							

ويلاحظ أن الحساب المدين (او الحسابات المدبقة) فى عملبة معينة يدون أولا فى دفتر اليومية ويكون فى صورة متعكبة عن الحساب الدائن (او

الحسابات الدائنة) في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . ويتجنب القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب التقديرة جعل مدينا وحساب رأس المال جعل دائما . وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة «حساب» باصطلاح (د/) ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة « من » بدلا من تدوين لفظة «مدين» بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه «الى» تدلّان تدوين لفظة «خالن» بعد اسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي :

من د/ التقديرة - بدلا من « حساب التقديرة (مدين) »

الى د/ رأس المال - بدلا من « حساب رأس المال (دائن) »
ويطلق على تحليل عمليات المشروع وتبويبها في دفتر اليومية بهذه الطريقة « الإثبات المقتضى » أو « القيد المقتضى » ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفين : طرف مدين ، ويكتب لولا ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف للمدين . يتأخر عنه قليلا إلى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد للنموذج .

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية « الترحيل » من دفتر ليومية إلى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة في تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها . ويخون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ في أي وقت يلي إثبات القيد في دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل في

الحياة العملية في نهاية اليوم ، أو الاسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، أو عندما تتلى صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن ان تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل المتفرع في اليومية العامة ، أو ان يتم ترحيل الجانب الأيمن لكل العمليات ثم يلي ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعاً ان يتم "ترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يكون رقم حساب الأستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية اليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فانه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليُدوّن فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعنى . وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند في النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» *Cross-Indexing* وتساعد هذه العملية بمساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تعيد في توضيح العمليات التى تم ترحيلها من "يومية للأستاذ" والتى لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن إجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي :

- ١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .
 - ٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها المدين وتداين ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تهذبا بشرح مختصر لها .
 - ٣ - تساعد في عملية الترحيل الى الحسابات في الوقت المناسب ، .
- ويمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

التاريخ العملية

٢ فبراير ١ - قامت الشركة بإداء خدمات لمبلاها بلغت قيمتها ٢٦٠٠ جنيه تحملت نقدا .

٥ ب - باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

٨ ج - حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .

٨ د - سددت الاجور عن الاسبوع والبالغ قيمتها ١٠٧٣٠ جنيه .

١٠ ه - سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .

١٢ و - سددت الدائنون (مبلغ ٢٢٩٥٠) جنيه (نقدا .

١٥ ز - اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .

١٧ ح - حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

٢٠ ط - سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم في سيارتهما

بمبلغ ١٧٦ جنيه .

٢٢ ي - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .

٢٣ ك - باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه .

٢٨ ل - سددت الاجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه .

جنيه .

٢٨ م - سددت فاتورة المياه والانتارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .

٢٨ ن - سددت مصروفات متنوعة يبلغ قدرها ١٦٤ جنيه .

٢٨ ص - تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال

٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٨ ص - تم حصر تكلفة البضاعة المتاعة نقدا وعلى الحساب خلال

الشهر ووجد انها ٥٣٦٠٠ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالآتي :

دفتر اليومية

صفحة ١

التاريخ	حساب الاستاذ	رقم المستند	البيان	له	منه
فبراير/ ٨٥					
٢	٧	١ - ٢	من ح/ النقدية		٢٦٦٠٠
	٤١		الى ح / ايرادات الخدمات	٢٦٦٠٠	
			تحصيل قية الخدمات المؤداة للعملاء		
٥	٥	٢ - ب	من ح/ العملاء		٢٢٥٠٠
	٤٢		الى ح / مبيعات البضاعة	٢٢٥٠٠	
			بيع بضاعة العملاء على الحساب		
٨	٧	٢ - ج	من ح / النقدية		٥٠٠٠
	٦		الى ح / أوراق القبض	٥٠٠٠	
			تحصيل أوراق قبض		
٨	٢١	٢ - د	من ح / الاجور		١٧٣٠
	٧		الى ح / النقدية		
			سداد اجور الاسبوع الاول من الشهر	١٧٣٠	
١٠	٢٨	٢ - هـ	من ح / المصروفات		١٤٠
	٧		المستحقة		
			الى ح / النقدية	١٤٠	
			سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير		
١٣	٢٥	٢ - و	من ح / الدائنون		٤٢٩٥٠
	٧		الى ح / النقدية		
			سداد الرصيد	٤٢٩٥٠	
			المستحق في بداية الشهر للدائنين		

١٥	٤	٢ - ز	من ح / البضاعة الى ح / النقدية شراء بضاعة نقدا	٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠
١٧	٧ ٥	٢ - ح	من ح / النقدية الى ح / العملاء تحصيل نقدية من العملاء	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢٠	٣٢	٢ - ط	من ح / الوقود والزيوت الى ح / النقدية سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقدا	١٧٦	١٧٦
٢٢	٤ ٢٥	٢ - ي	من ح / البضاعة الى ح / الدائنين شراء بضاعة على الحساب	٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠
٢٧	٧ ٤٢	٢ - ك	من ح / النقدية الى ح / مبيعات البضاعة مبيعات بضاعة نقدا	٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٨	٣١	٢ - ل	من ح / الاجور الى ح / النقدية سداد اجور باقى الشهر نقدا	٣٦٢٠	٣٦٢٠
٢٨	٣٢ ٧	٢ - م	من ح / المياه والانتارة الى ح / النقدية سداد مصروفات المياه والانتارة من الشهر	٦٦٠	٦٦٠

٢١٢٤٠٦ ٢١٢٤٠٦ ما قبله :

٢٨	٢٥	٢ - ن	من د / المصروفات المتنوعة	١٦٤	
	٧		الى د / النقدية سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر	١٦٤	
٢٨	٢٧	٢ - ع	من د / مصروفات الدعاية والاعلان	٢٤٠	٢٤٠
		٢٨	الى د / المصروفات المستحقة	٢٤٠	
			اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان		
	٢٤	٢ - ص	من د / تكلفة البضاعة المباعة		٥٢٦٠٠
٢٨	٤		الى د / البضاعة تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٢٦٠٠	
				٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠

ويلاحظ ان مجموع جاتبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد
وان يتساويا ، ذلك لان مجموع الطرف الدين لاي قيد لابد وان يساوى مجموع
الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي . لاحظ
ان الارقام المدونة على اعلى اليسار في كل حساب عبارة عن ارقام افتراضية
لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ ايضا
اننا اكتفينا باظهار النموذج الكليل للحساب الاول .

منه		د / المباني		له (د/١)	
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
جنيه				جنيه	
٤٠.٠٠٠	رصيد		٢/ ١	٤٠.٠٠٠	رصيد
٤٠.٠٠٠				٤٠.٠٠٠	

منه		د / السيارات		له (د/٢)	
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
١١٥٠٠	رصيد		٢/ ١	١١٥٠٠	رصيد
١١٥٠٠				١١٥٠٠	

منه		د / النقد والادوات		له (د/٣)	
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
٦٣٠٠	رصيد		٢/ ١	٦٣٠٠	رصيد
٦٣٠٠				٦٣٠٠	

منه		د / البضاعة		له (د/٤)	
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
٣٧٥٠٠	رصيد		٢/ ١	٥٣٦٠٠	من د / تكلفة
٢٧٥٠٠	الى د/ النقدية		٢/ ١٥		البضاعة المباعة
٢٣٥٠٠	الى د/ الدائنين		٢/ ٢٢	٣٤٩٠٠	رصيد
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠	

منه		د / العملاء		له (د/٥)	
المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان
١٢١٠	رصيد		٢/ ١	٢٥٥٠٠	من د / النقدية
٣٢٥٠٠	الى حساب مبيعات البضاعة		٢/ ٥	٨٧١٠	رصيد
٣٣٧١٠				٣٣٧١٠	

منه	ح/ اوراق القبض				له (ح/د)
٦٠٠٠	رصيد	٢/ ١	٥٠٠٠ ر	من ح/ النقدية	٢/ ٨
			١٠٠٠ ر	رصيد	٢/ ٢٨
٦٠٠٠			٦٠٠٠ ر		

منه	ح/ النقدية				له (ح/د)
١٠٤٦٩٠	رصيد	٢/ ١	١٧٢٠ ر	من ح/ الاجور	٢/ ٨
٢٦٠٠	الى ح/ ايرادات الخدمات	٢/ ٢	١٤٠	من ح/ المصروفات المستحقة	٢/ ١٠
٥٠٠٠	الى ح/ اوراق القبض	٢/ ٨	٤٢٦٥٠	من ح/ الدائنون	٢/ ١٣
			٢٧٥٠٠	من ح/ البضاعة	٢/ ١٥
٢٥٠٠٠	الى ح/ المبلاد	٢/ ١٧	١٧٦	من ح/ الوقود والزيوت	٢/ ٢٠
٤٧٥٠٠	الى ح/ مبيعات البضاعة	٢/ ٢٧	٣٦٢٠	من ح/ الاجور	٢/ ٢٨
			٦٩٠	من ح/ المياه والاتارة	٢/ ٢٨
			٢٦٤	من ح/ المصروفات المتنوعة	٢/ ٢٨
			١٠٨٣٢٠	رصيد	٢/ ٢٨
١٨٥٢٩٠			١٨٥٢٩٠		

منه	ح/ رأس المال				له (ح/د)
١٥٠٠٠٠	رصيد	٢/ ١	١٥٠٠٠٠	رصيد	٢/ ٢٨
٢٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠		
منه	ح/ الارباح المحجوزة				له (ح/د)
			١٤١١٠	رصيد	٢/ ١

منه	د /	الدائنون	له (د/٢٥)
٤٢٩٥٠	١	الى د/ النقدية	٢/ ١
٢٣٥٠٠		رصيد	٢/ ٢٢
٦٦٤٥٠		٤٢٩٥٠	
		٢٣٥٠٠	
		٦٦٤٥٠	

منه	د/ المصروفات المستحقة	له (د/٢٨)
١٤٠	٢	رصيد
٢٤٠		٢/ ١
		٢/ ٢٨
٤٨٠		٢٤٠
		٤٨٠

منه	د/ إيرادات الخدمات	له (د/٤٦)
		٢/ ٢
		٢٦٠٠

منه	د/ بيعت البضاعة	له (د/٤٢)
		٢/ ٥
		٢/ ٢٧
		٢٢٥٠٠
		٤٧٠٠٠

منه	د /	الاجور	له (د/٣١)
١٧٢٠	٢	الى د/ النقدية	٢/ ٨
٣٢٢٠	٣	الى د/ النقدية	٢/ ٢٨

منه	د/ الوقود والزيتون	له (د/٢٢)
١٧٦	٢	الى د/ النقدية
		٢/ ٢٠

منه	د/ المياه والانتارة	له (د/٣٣)
٦٦٠	٢	الى د/ النقدية
		٢/ ٢٨

منه	د/المصروفات المتنوعة	له (د/٣٥)
١٦٤ | س د/النقدية | ٣ | ١/٢٨ ||		
منه	د/مصرفات الدعاية والاعلان	له (د/٣٧)
٣٤٠ | لى د/المصروفات المستحقة | ٣ | ٢/٢٨ ||		
منه	د/تكلفة البضاعة المباعة	له (د/٣٤)
٥٣٦٠٠ | الى د/البضاعة | ٣ | ٢/٢٨ ||		

وبالتبعين في القيود الواردة في دفتر اليومية وكييفية ترحيلها الى

حسابات الاستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد في أيومية لى د/الاستاذ (اى جعل حساب الاستاذ الوارد اسبه في الطرف المدين من 'قيد مدين باقية) فان بيان العملية في د/الاسناد يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الاول مثلا نجد أن د/النقدية أصبح مدينا ببلغ ٣٦٠٠ جدير . - المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد في د/النقدية ان بيان المبلغ ٣٦٠٠ عو : الى د/إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد (في الجانب الدائن من الحساب المسمى به) فان بيان العملية في حساب الاستاذ يكون انظر المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ ان عمليات النهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الاستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لاصل القيد في اليومية بمجرد النظر في خاتمة صفحة اليومية بحساب الاستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل اليه انظر المدين من القيد ومكانه بالنظر الى خاتمة حساب الاستاذ في دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية في التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الاستاذ الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد تمنا بترصيد حسابات الاصول والخصوم (نيبا : عدا حساب الارباح المحجوزة) دون حسابات الإيرادات والمصرفات . والواقع ان ترصيد حسابات الإيرادات والمصرفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدها واعداد ميزان المراجعة ، حيث تقلل هذه الحسابات في الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلا . اما حسابات الاصول والخصوم فتظل أرصدها دون اقبال لتظهر في الميزانية العمومية . وكب

سبق وان ذكرنا فان الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر كحتمات حسابية في الجانب الايسر (الدائن) لها ، والعكس صحيح بالنسبة للارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها . وهى حسابات الخصوم والايرادات .

{ - يلاحظ ان العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر ، وهى ما سبق ان اطلقنا عليها ارصدة اول الفترة .

وظهرت ارصدة الاصول في الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت ارصدة الخصوم في الجانب الدائن من حساباتها .

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلى (قم بقصيد الحسابات

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ٢٨/٢/١٩٨٥

ارصدة دائنة

ارصدة مدينة

اسم الحساب	جنيه الرصيد	اسم الحساب	الرصيد جنيه
راس المال	١٥٠٠٠٠	مبنى	٤٠٠٠٠
الارباح المحجوزة	١٤١١٠	سيارات	١١٥٠٠
الدائنون	٢٣٥٠٠	عدد وانوات	٢٠٠
المصروفات المستحقة	٣٤٠	بضاعة	٢٤٩٠٠
ايرادات الخدمات	٣٦٠٠	عملاء	٨٧١٠
مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠	اوراق قبض	١٠٠٠
		النقدية	١٠٨٣٢٠
		الاجور	٢٥٠
		الوقود والزيوت	١٧٦
		المياه والانارة	٦٩٠
		المصروفات المتنوعة	١٦٤
		مصروفات الدعاية	٣٤٠
		تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
مجموع الارصدة الدائنة	٢٧١٠٥٠	مجموع الارصدة المدينة	٢٧١٠٥٠

التي لم تقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان :

٧ - اخطاء ميزان المراجعة ، قيود الاقفال ، وميزان المراجعة بعد الاقفال :

سبق ان ذكرنا ان ميزان المراجعة لابد وان يكون منساوي الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فان توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقا عدم وجود اخطاء ، وانما يعنى ان مجموع الارصدة المدينة يتساوى مع مجموع الارصدة الدائنة . غير انه اذا لم يتوازن جانبى الميزان فان هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الاخطاء عموما الى مجموعتين عريضتين هما : اخطاء السهو او للحنف ، واخطاء الارتكاب . ويمكن لميزان المراجعة ان يكون فى حالة توازن او فى حالة عدم توازن مع وجود اى او كل من النوعين من الاخطاء . فاذا لم يتم اثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترخيصها بالتالى الى دفتر الاستاذ فان ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو او الحنف . واذا جُمع حساب المصروفات المتنوعة مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعامة وعلان مثلا وكان يجب ترحيله في هذا الحساب الاخر ، فان ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لان كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد احدهما بدلا من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

ويرغم ما تقدم ، فان هناك بعض اخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الاخطاء هي :

- ١ - الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح .
 - ٢ - أخطاء الترخيل بالحلل المدين محل الدائن والعكس .
 - ٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد او -رحيل رقم ٢٨٩ بدلا من ٢٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلا من ٣٧ مثلا .
 - ٤ - حذف الأصفار ، ككتابات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلا .
 - ٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .
- وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون من دفتر اليومية ، أو فى حسابات الأستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه . كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبى الميزان :
- ١ - إذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، ... الخ فإن الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع أو إنطرح فى اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .
 - ٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبى الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين :
- ١ - أن زصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطئ من ميزان المراجعة .
 - ب - ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبى الميزان الى الجانب الخاطئ فى أحد حسابات الأستاذ .

٢ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الإجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتى وبالترتيب :

١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .

٢ - مطابقة أرقام الارصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع التحقق من أن الارصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب الدين من الميزان ، وأن الارصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن .

٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عمليّة الترميد .

٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ - التحقق من صحة القيود اليومية .

٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفتريا .

ويتضح من الخطوات السابقة أننا فبدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم باعادة العمل من البداية .

وبعد أن يحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية تمهيدا لتصوير مركزه المالى فى نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتحديد نتائج عمليات المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخص لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجمعة فى حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه محاسبيا « اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى الحساب الختامى » وذلك عن طريق قيود يومية طبقا للقاعدتين التاليتين :

- ١ - تجعل حسابات الإيرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب بها يعادل رصيده الدائن ، مقابل جمل الحساب الختامى دائنا بها .
 - ٢ - يجعل الحساب الختامى مدينا بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى ميزان المراجعة مقابل جمل هذه الحسابات دائنة بها .
- وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة ، تظهر قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات فى دفتر اليومية كالتالى :

٢/٢٨	من ح/ إيرادات الختلات	٢٦٠٠
	الى ح/ الحساب الختامى	٢٦٠٠
	اقفال ح/ إيرادات الختلات	
	من الشهر فى الحساب الختامى	
٢/٢٨	من ح/ مبيعات البضاعة	٧٩٠٠٠
	الى ح/ الحساب الختامى	٧٩٠٠٠
	اقفال ح/ مبيعات البضاعة عن	
	الشهر فى الحساب الختامى	

هذا ومن الممكن ان يتم اجراء هذين القيدين في قيد واحد يطلق عليه مدد مركب . ويكون القيد مركباً اذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد . وفي اقتال الإيرادات نحدد ان الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامي ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الاساس تكون قبيد الاقتال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتي :

٢/٢٨	من مذكورين	
	ح/إيرادات الخدمات	٣٦٠٠
	ح/بيوعات البضاعة	٧٩٥٠٠
	الى ح/الحساب الختامي	٨٣١٠٠
	اقتال حسابات الإيرادات عن	
	الشهر في الحساب الختامي	

ويلاحظ انه اذا تمعددت الحسابات في اى طرف من طرفي القيد أو كلاهما فانها تسبق باصطلاح « من مذكورين » اذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح « الى مذكورين » اذا كان التعدد في الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالي :

٢/٢٨	من ح/الحساب الختامي	٦٠٣٢٠
	الى مذكورين	
	ح/الاجور	٥٣٥٠
	ح/الوقود والزيوت	١٧٦
	ح/المياه والانتارة	٦٩٠
	ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	١٦٤
	ح/تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٦٠٠
	اقتال حسابات المصروفات عن الشهر في الحساب الختامي	

وعندما يتم ترحيل قيود الائتال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الاستاذ بترتيب على ذلك ان ارسدة كل من حسابات الايرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كالآتي (تم برحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٥

منه	له
جنيه	جنيه
٣٥٠ر٥	من ح/ايرادات الخدمات
١٧٦	من ح/مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى ح/ الاجور
١٦٤	الى ح/النوتود والزيوت
٣٤٠	الى ح/المياه والائارة
٥٣٦٠٠	الى ح/المصروفات المتنوعة
٢٢٧٨٠	الى ح/مصروفات الدعالية والاعلان
٨٣١٠٠	الى ح/تكلفة البضاعة المباعة
	صافي الربيع (رصيد)
	٨٣١٠٠

والواقع ان صافي الربيع (او الخسارة ان وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الائتال ، نهى تمثل الفرق بين مجموع الايرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائئا ، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مدينا .

واذا لم يتم سحب ارباح او توزيعها على الملاك ، فان هذه الارباح تضاف الى الارباح المحتجزة ، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مدينا ، وحساب الارباح المحتجزة دائئا (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي :

٢٢٧٨. من ح/ الحساب الختامي

٢٢٧٨. الى ح/ الارباح المحتجزة

اقتال، ارباح الشهر المحتجزة في

ح/ الارباح المحتجزة

وبترحيل هذا القيد الاخير تصبح ارصدة كل الحسابات الخاصة بالارادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذي يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامي ، مساوية للصفر . وتبقى ارصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الارصدة الاخرة في ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الاقتال » والذي يوفر المعلومات اللازمة لاعداد الميزانية العمومية . اى ان ميزان المراجعة بعد الاقتال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر ارصدها فى تاريخ اعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن احد النموذجين السابق توضيحها ولا بد ايضا ان يتساوى مجموع جانبيه . (عليك ان تقوم باعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقتال وعليك ان تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر تمراير) .

٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة الحاسبية :

عرضنا فى هذا الفصل الاجراءات والادوات التى تتضمنها الدورة الحاسبية لتحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

وبعد « الحساب » من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التفريعات التي تطرا على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية . وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداما وهو الذى يتخذ شكل حرف « T » ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدبنة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا ان حسابات الاصول وحسابات المصروفات تزداد في جانبها الايمن وتنقص في جانبها الايسر بينما حسابات حقوق الملكية والالتزامات والايرادات تنقص في جانبها الايمن وتزداد في جانبها الايسر . ويطلق على الجانب الايمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب الدين بينما يطلق على الجانب الايسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الاصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والالتزامات والايرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهى الاصول والمصروفات) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والايرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتبقي الحسابى لجانبه الاصفر ليتساوى مع مجموع جانبه الاكبر . ويجب ان نميز بين رصيد اول الفترة المحاسبية و رصيد حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب ، فرصيد اول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب (رصيد التقديرات اول الفترة مثلا يظهر في الجانب الايمن الدائن) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبيه الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه في الجانب الاصفر ليتساوى مع الجانب الاكبر .

هذا وقد اطلقنا على القائمة التى تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بشروع

معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم « دفتر الأستاذ » .
كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبى للجانب الايمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح « له » .

وتدبينا ان اثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الأستاذ التى تتأثر بها يقضى تخطيطها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا المصدد بها يسمى بـ دفتر اليومية والذى يمثل سجلاً تاريخياً لتخطيط العمليات التى يقوم بها المشروع يوماً بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية أيضاً - والذى عرفنا النموذج الاساسى له وكيفية استخدامه - دفتر القيد الأولى . ويجب ان يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل مدينا والمبلغ الذى يجعل مدينا به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذى يجعل دائناً والمبلغ الذى يجعل دائناً به ، وتاريخ العملية التى أدت الى هذا القيد ، والمستند الذى يمكن الرجوع اليه لاثباتها .

وبوضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة .

ويرحل الطرف المدين (الذى يسبق باصطلاح من د /) من القيد الى الجانب الايمن (المدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف الاخر من القيد (الطرف الدائن) . كما يرغل الطرف الدائن من القيد الى الجانب الايسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا في هذا الفصل أيضا الى ميزان المراجعة ونوائده وكيفية
اعداده ولكننا على ضرورة توازنه ، وعرفنا ان توازنه لا يعنى مطلقا عدم
وجود اخطاء ، ثم حددنا الاخطاء التى يمكن اكتشافها اذا لم يتوازن جانبا
الميزان ، ودرشنا الاجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد ان يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبيه يتم انتقال
حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامى بثابت قيود الانتقال
في اليومية العامة . وتعمل حسابات الإيرادات (مفردة او عن طريق
 قيد مركب) معينة بأرصدها مقابل جمل الحساب الختامى دائما ، كما يعمل
الحساب الختامى مدينا مقابل جمل حسابات المصروفات دائنة بأرصدها .
وبعد ترحيل قيود الانتقال في حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه
الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التى يمكن ان توضع
في ميزان مراجعة بعد الانتقال تهييدا لتصوير الميزانية العمومية .

ونفيا إلى ملخص الاجراءات التى يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها
المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامى وتصوير الميزانية العمومية .
ويلاحظ أن التسلسل الوارد نفيا بعدد هو التسلسل الطبيعي والواجب
الاتباع في الحياة العملية ، رغم أننا نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية
توصيل المعلومات لذهن القارئ بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها،
وتكون العملية تامة ومكتملة ، ويترقب عليها تسلسل موارد ذات قصه
اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل .
نتوقع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها او موظفيها لا يستلزم
معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة
بإعطائه اجرا ، فإذا قام العامل بصله واستحق بذلك أجره فتصبح هذه
العملية موضوعا للاجراءات المحاسبية ، حتى اذا لم يتسلم العامل أجره ،
حيث تصبح الوحدة معينة به .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها و
ساحة من حركات متعارف عليها ومعترف بها . وعلى المحاسب التحقق
من ذلك

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن .
ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ - يتم ربحيل العمليات المنتهية في دفتر اليومية الى الحسابات الخاصة
بها في دفتر الاستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية مرصيد الحسابات الواردة في دفتر
الاستاذ ، ويجرى اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبيه .

٦ - يتم اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختام
ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ - يتم اعداد الميزانية العمومية .

اسئلة وتمارين

على الفصل الخامس

نوع : الاسئلة :

- ١ - قم بتعريف كل ما يلى :
المراجعة الصليبية الضمنية ، تحليل الصلبيات ، ميزان المراجعة .
خطا انعكاس الأرقام ، الترحيل .
- ٢ - ما هي الأخطاء التى يمكن ان يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟
- ٣ - اذكر مثلا لخطا حذف أو سهو ، واخر لخطا ارتكاب لا تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة .
- ٤ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

- (أ) تنقسم الحسابات الى مجموعتين احدهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها ، وتشتمل المجموعة الاولى على حسابات الميزانية وتشتمل المجموعة الدائنة على حسابات النتيجة .
- (ب) الحسابات التى تجعل مدينة في جانبها الايمن هي حسابات الأصول والمصروفات ، والحسابات التى تجعل مدينة في جانبها الايسر هي حسابات الخصوم والائتمانات .
- (ج) يؤدي جعل حساب ما مدينة الى نقص رصيد الحساب بالتقبة التى جعل مدينة بها بعرف النظر عن طبيعة الحساب .
- (د) يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه .

(هـ) يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية .

(و) يمكن أن تؤدي زيادة الإيرادات بجعل حساباتها دائنة الى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة او الى زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث ان زيادة الأصول تؤدي حتما الى زيادة حقوق الملكية .

(ز) إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لابد وان يكونان متساويان .

(ح) عند تحليل العمليات الى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بقواعد الآتية :

المدين يعنى : زيادة الأصول ، زيادة الإيرادات ، زيادة حقوق الملكية .
نقص الالتزامات ، نقص المصروفات .

الدائن يعنى : نقص الأصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية .
زيادة الإيرادات ، زيادة الالتزامات .

(ط) قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود والزيوت الى حساب العدد والادوات والمهمات نادى ذلك الى عدم توازن ميزان المراجعة .

(ي) اذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ فإن الخطأ قد يكون ناتجا عن حذف صنف واحد من يمين أى رقم ظاهر في الميزان ، او قد يكون ناتجا عن انعكاس الأرقام .

(ك) اذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدي الى عدم توازن جانبي ميزان المراجعة فإنه يصنع من الواجب عليه ان يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها في اليومية حتى اعداد الميزان .

(ل) تنقل حسابات الإيرادات في حسابات المصروفات لاجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الارباح او الخسائر .

(م) يتم اقتطاع حسابات الاصول والخصوم في الميزانية العمومية اسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات .

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية الى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل اى قيد .

ثانيا : القمارين :

القبرين الاول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :

اول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه سددتها جمال الدين نقدا .

٥ ،، اقترضت الشركة من البنك ٢٠.٠٠٠ جنيه .

٦ ،، اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه

٩ ،، ادت الشركة خدمات لملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٢٢.٠٠٠ جنيه .

١١ ،، بلغت الاجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر ايام الاولى ٤.٠٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .

١٢ ،، حصلت الشركة من عملائها ٢.٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق

١٥ ،، قامت الشركة بسداد الاجور والمرتبات عن العشر ايام الاولى من الشهر .

١١ ٠٠ اشترت الشركة بضاعة للاتجار فيها بمبلغ ٠.٢٢ جنيه سددت نقدا .

١٩ ٠٠ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبيع ١١٢ جنيه لم تسدد بعد .

٢٢ ٠٠ بلغت الاجور المستحقة عن العشر ايام الثانية من الشهر ١٦٠ ر.١ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٤ ٠٠ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٠.٢١٥٠ جنيه لعملائها تحصيلت نقدا .

٢٥ ٠٠ سددت الشركة الاجور المستحقة عن العشر ايام الثانية من الشهر .

٣١ ٠٠ تحددت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ٠.١٦٠٠ جنيه .

٣١ ٠٠ بلغت الاجور المستحقة من باقى الشهر ٠.١٥٠٠ جنيه

٣١ ٠٠ بلغت مصاريف المياه والانتارة المستحقة والتي لم تسدد بعد ١٢٨ جنيه .

المطلوب :

١ - تم بفتح حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك فى كل حساب .

٢ - تم بترصيد هذه الحسابات في نهاية الشهر وتم باعداد ميزان المراجعة في ذلك التاريخ .

التمرين الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة سعد الدين عن شهر

ابريل .

٢ ابريل تكونت الشركة براس مال نقدى قدره ٠.٥٠٠٠ جنيه .

٢ . سددت الشركة إيجار لكلل الذي تشغله عن شهر تموز وسع قدره ٥٠٠ جنيه .

٥ . اشترت الشركة اثاثا وتركيبات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه مقد .

٧ . سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه .

٩ . ادت الشركة خدمات لملائها بمبلغ ٧٠٦٠٠ جنيه تحسنت نقد .

١٢ . اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها .

١٥ . سددت الاجور والمرتبات المستحقة عن النصف الاول من الشهر والبالغ قدرها ٢٣٥٠ جنيه .

١٩ . باعت الشركة بضاعة لملائها بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ . حصلت الشركة ببلغ ١٦٠٠ جنيه عن خدمات تم اداؤها للملاء .

٢٤ . اشترت الشركة قطعة ارض فضاء لاقتلة ورشة صيانة عليها بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه .

٣٠ . بلغت الاجور المستحقة عن النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٣٥٠ جنيه .

٣٠ . سددت فاتورة المياه والانارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣٠ . بلغت تكلفة البضاعة المباعة للملاء خلال الشهر ١٤٤٠٠ جنيه .

٣٠ . بلغت المحروقات النثرية التي تم سداده نقدًا عن الشهر ٨٠ جنيه .

المطلوب :

١ - تم بتصوير حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها .

مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .

٢ - قم بتصيد الحسابات في نهاية الشهر . واعداد ميزان ارجعه
: عد التاريخ .

٢ - قم باعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر ابريل .

٤ - قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر ابريل .

التمرين الثالث :

مبنا على الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر ابريل
١٩٨٥ (الميزانية الافتتاحية في اول مايو) .

الاصول	الخصوم
جنيه	جنيه
١٦٨٠٠ وسائل نقل	١٢٠٠٠ راض المال
٤٥٢٠٠ ائلك وتركيبات	٦٤٤٠٠ ارباح محتجزه
١٤٥٢٠٠ عملاء	٨٠٠٠٠ أوراق دفع
١٠٢٠٠٠ نقديـة	٤٤٨٠٠ الدائنون
<u>٢٠٩٢٠٠</u>	<u>٢٠٩٢٠٠</u>

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٨٥

- ٢ مايو سددت ايجار شهر مايو والبالغ قدره ٢٦٠٠ جنيه .
- ٥ " سددت ٤٥٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
- ٦ " باعدت خدمات لعملائها نقداً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .
- ٧ " حصلت من عملائها مبلغ ٨٢٢٠٠ جنيه .
- ٩ " سددت ١٤٨٠٠ جنيه من الدائنون .
- ١١ " اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٣٠٠ جنيه على الحساب .

- ١٥ .. باعت عمات لعمالها على الحساب بمبلغ ١١,٨٠٠ جنيه
- ١٧ .. اضافت للالثاث والركيبات ما قيمته ٤,٨٠٠ جنيه نقدا .
- ١٩ .. سددت مصروفات دعائية و اعلان عن الشهر بمبلغ ٢,٩٠٠ جنيه
- ٢١ .. بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيه .
- ٢٢ .. زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه .
- ٢٥ .. بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقدا بمبلغ ٦,٥٠٠ جنيه .
- ٣١ .. سددت المرتبات والاجور عن الشهر والبالغ قدرها ٧,٠٠٠ جنيه .
- ٣١ .. بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ؛ ولم تسدد بعد .

المطلوب :

- ١ - تم بفتح حسابات استاذ للعناصر الواردة في الميزانية الانتاحية،
ثم تم باثبات الارصدة الواردة في الميزانية (ارصدة أول الفترة) فيها .
- ٢ - تم باعداد قائمة لتفصيل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحا فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .
- ٣ - من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي تمت بفتحها في المطلوب الاول وبإضافة ما تراه مناسبا من حسابات جديدة ، قم باثبات لعمليات السابقة في حسابات الاستاذ الملائمة .
- ٤ - تم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر

التحريين الرابع :

فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥ .

- ١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠.٠٠٠ جنيه .
- ٢ " دفعت الشركة ١٦٠٠ جنيه ايجار مكان لزاوله اعمالها فيه عن شهر يونيو .
- ٣ " تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفراني في مزاوله اعمالها اعتبارا من اول شهر أغسطس ١٩٨٥ مقابل ايجار شهري قدره ٣.٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر .
- ٧ " استاجرت الشركة سيارتان للنقل الخفيف لاستخدامها في أداء الخدمات لعملائها مقابل ايجار شهري قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقدا .
- ٩ " تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقدا .
- ١٥ " بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقدا .
- ١٦ " بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٩٨٠ جنيه . تحصل منها نقدا ٢١٣٠ جنيه .
- ٢٠ " اشترت الشركة اثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقدا ٨.٠٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٢٥ " سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- ٣٠ " بلغت الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٥٤٠ جنيه سدد منها نقدا ٢١٠٠ جنيه والباقي مازال مستحقا للعاملين .
- ٣٠ " بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثاني من الشهر ٤٢٠٠ جنيه ، تحصل منها نقدا ٣١٠٠ جنيه .
- ٣٠ " قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه اعتبارا من اول شهر يوليو ١٩٨٥ .

المطلوب :-

- ١ - اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر يومي شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح الفصل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرطاً مختصراً .
- ٢ - قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذ المأثمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب .

التمرين الخامس :

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٨٥ براس مال قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم للحساب	اسم الحساب	رقم للحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	اثاث وتركيبات	٢٠٢	الارياح المحتجزة
١٠٣	عدد وادوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	اوراق قبض	٣٠٢	اجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	ايجار مبساتي ومكاتب
٤٠١	ايرادات خدمات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	ايرادات متنوعة	٣٠٣	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالمعاملات الآتية خلال شهر سابر ١٩٨٥

رقم المسند	التاريخ	المعيلة
١	١/ ١	تصلت قية راس المال نقدا .
٢	١/ ٢	قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٥٠٠ جنية نقدا .
٣	١/ ٢	قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة عملها فيه بلجار شهرى قدره ٦٠٠ جنية تم سداده .
٤	١/ ٥	قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنية ، سدد منها ١٠٢٠٠ جنية نقدا والساقى يستحق السداد بعد شهر .
٥	١/ ٧	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية تستحق السداد بعد عشرة أيام .
٦	١/ ٨	بلغت قية الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقدا حتى تاريخه ٤٢٥٠ جنية ومازال يستحق قبل الصلاء مبلغ ٢٦٥٠ جنية .
٧	١/ ١٠	اتفقت الشركة مع محطة التلفزيون الرئيسية على القيام بالإعلان عن نشاطها خلال شهرى سابر ونيرابر مقابل مبلغ ٦٠٠ جنية وقد قامت الشركة بسداد القية بالكامل .
٨	١/ ١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢١٥٠٠ جنية تحصل منها نقدا ٢٢٥٠٠ جنية وحملت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة اشهر .

٩	١/١٤	اشترت الشركة سياره مصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ ر. جنيته نقدا .
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسدده حتى تاريخه ٢٤٦٠ ر. جنيته .
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقدا ١٢٤٠ ر. جنيته .
١٢	١/١٧	اشترت الشركة بعض المدد والادوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٤٠٠ ر. جنيته على الحساب
١٣	١/١٧	سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة في ١/٧ .
١٤	١/١٩	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٥٠٠ ر. جنيته سدد منها ١٥٠٠ ر. جنيته نقدا ، وحررت الشركة اوراق دفع تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .
١٥	١/٢١	باعت الشركة بضاعة لميلاتها بمبلغ ٢٨٦٠٠ ر. جنيته تحصل منها نقدا ١٩٤٠٠ ر. جنيته والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
١٦	١/١٤	حصلت الشركة على ايرادات متنوعة من عمليات سيرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ ر. جنيته تحصلت نقدا .
١٧	١/٣١	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٥٠٠ ر. جنيته .
١٨	١/٣١	بلغت المرتبات والاجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٤٠٠ ر. جنيته - سدد منها حتى تاريخه ٨٠٠ ر. جنيته .

- ١٩ ١/٣١ بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدّد قيمتها نقداً ١٤٦٠ جنيه .
- ٢٠ ١/٣١ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١/١٠ حتى تاريخه ٢٤٥٠ جنيه ، تحصل منها اليوم ٢١٠٠ جنيه .
- ٢١ ١/٣١ بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٦٤٠ جنيه ، سدّد منها ٢٣٤٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - تم بأعداد حسابات استاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .
- ٢ - تم بإجراء قيود اليومية لاثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم تم بترحيلها لحسابات الاستاذ الخاصة بها .
- ٣ - تم بأعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبيه .
- ٤ - تم بإجراء قيود الاقفال اللازمة ثم تم بأعداد الحساب الختامي للشركة .
- ٥ - تم بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وتصوير الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١ .

التصريح السادس :

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الانتقائية التي تمت بتمويلها في التصريح السابق مباشرة في ١٩٨٥/١/٣١ . وفيه بلى ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير رقم المستند التاريخ العملية .

- ٢١ ٢/١ زادت الشركة رأسي مالها بمقدار ٥٠٠٠ ر.ه. جنيه نقداً .

٢٢	٢/ ٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الإيجار عن الشهر الحالى .
٢٣	٢/ ٨	حصلت الشركة مبلغ ٦٥٠٠ جنيه من العملاء .
٢٤	٢/ ١٠	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه على الحساب .
٢٥	٢/ ١٢	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٤٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ٤٣٥٠ جنيه .
٢٦	٢/ ١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٧٠٠ جنيه ، تحصل منها ٢٠٢٠٠ جنيه .
٢٧	٢/ ١٩	سددت الشركة اوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (٢٠٠٠٠ جنيه) .
٢٨	٢/ ٢٣	اشترت الشركة عدد وانوات اضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقدا وسددت ثمن العدد والادوات التى تم شرائها في الشهر السابق .
٢٩	٢/ ٢٦	سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصلت من علائقها ١٠٠٠٠ جنيه .
٣٠	٢/ ٢٨	بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤١٠٠ جنيه .
٣١	٢/ ٢٨	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٢٠٢٠٠ جنيه .
٣٢	٢/ ٢٨	بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثانى من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيه ، منها ٢٢٢٠٠ نقدا والباقى على الحساب .
٣٣	٢/ ٢٨	بلغت المرتبات والاجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٥٧٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتى لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه .

٣٤ ٢/٢٨ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للملاء منذ ٢/١٤ حتى تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحسنت نقدا .

المطلوب :

١ - بالاستعانة بطيل الحسابات الوارد في التبرين السابق تم بفتح حسابات الأستاذ واثبات الارصدة الواردة في الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها .

٢ - تم باجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات عمليات شهر فبراير ثم تم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .

٣ - تم باعداد ميزان المراجعة ، وأجراء قيود الاقفال اللازمة .

التبرين السابع :

فما يلي قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال لشركة عبد الودود العامة للخدمات والصيانة .

اولا : قيود الاقفال :

١٩٨٥/٥/٣١		من مذكورين	
	٤٠٠.٠٠٠	ح / مبيعات الخدمات	٣٦٧٤٠
		ح / إيرادات متنوعة	٣٢٦٠
		الى ح / الحساب الختلى	٢٤٥٠٠
		من ح / الحساب الختلى	
		الى مذكورين	
	١٤٢٢٠	ح/ الاجور والمرتبات	
	٢٣٣٠	ح/ المصروفات الادارية	
	٣٥٥٠	ح/ مصروفات الصيانة	
	٤٠٠	ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	

بمصد

ح/المياه والانارة	٣٠٠	
ح/الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٠٠	
ح/الفوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
ح/مصرفات التأمين ضد الحريق	١٠٠٠	
من ح/الحساب الختامي		٢
الى ح/الارياح المحتجزة	٢	

١٩٨٥/٥/٢١

٢

ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقتال :

اسم الحساب	ارصدة مخفية	ارصدة دائنة
اراضى	٦٠٠٠	
مبساتى	١٢٠٠٠	
آلات ومعدات	١٨٠٠٠	
عملاء	٢٠٠٠٠	
اوراق قبض	٥٠٠٠	
نقدية	٤٢٠٠٠	
رأس المال	٢	
الارياح المحتجزة	٣٩٥٠٠	
دائنون	٢٥٠٠	
	<u>١٠٢٠٠٠</u>	<u>١٠٢٠٠٠</u>

ال المطلوب :

- ١ - تم باستكمال قيود الاقتال وميزان المراجعة بعد الاقتال .
- ٢ - تم باعداد ميزان المراجعة قبل الاقتال .
- ٣ - تم باعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

الفصل السادس

في

المعالجة المحاسبية للمعاملات

المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق دورة الإجراءات المحاسبية والتي يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر ، وتحديد مركزه المالي في نهاية هذه الفترة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة يتطلب الإنتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية بانتهاء حياته . غير أن الحاجة إلى معلومات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه التي انشئ من أجلها - وهو الأمر الذي يهم إدارة المشروع والمستثمرين فيه في المقام الأول - تتطلب قياس نتائج المشروع على فترات دورية متقاربة ، اطلقنا على كل منها فيما سبق الفترة المحاسبية ، حتى تساعد المعلومات الناتجة من يهمهم الأمر في اتخاذ القرارات المناسبة . ومن أمثلة هذه القرارات ، قرارات توسيع نطاق المشروع أو انكشافه ، التحول إلى أنشطة جديدة ، أو الاستمرار في الأنشطة القائمة ، وما إلى ذلك . ولهذه الأسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية كل فترة محاسبية . ويتطلب اعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية افتراض توقف نشاط المشروع ، أو انقطاعه ، في ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض

أن تتم تسوية أرصدة الحسابات لما يجب أن تكون عليه في ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بها يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية لأي من الأسباب الآتية أو لكل منها :

١ - تحول الأصول إلى محروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها في مزاولة نشاط المشروع .

٢ - الزيادة المستمرة للمحروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٣ - الزيادة المستمرة في اكتساب الإيرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً .

٤ - الزيادة المستمرة في الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول في هذا الفصل إجراءات تسوية الحسابات اللازمة لتحقيق قاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بها من محروفات . وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد .

٢ - تحول الأصول إلى محروفات :

يتم اقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستعانة بخدماتها في تلبية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة

المشروع لأنشطته المختلفة . نأذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن استخدامه في عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي الى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدي الى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحبل لظك الإيرادات .

أما اذا كان الأصل من الأصول المتداولة ، فانه قد يستنفد بالكامل او بصنة جزئية في مزاولة نشاط المشروع . فائبضاعة مثلا عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها فانها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه . كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدما لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية .

وسوف نعالج في هذا البند إجراءات التسوية المتعلقة بتحول الأصول الى مصروفات .

٢ - ١ - المصروفات المقدمة :

تشتمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن امثلة المصروفات المقدمة ، الاجار الذي يسدد مقدما ، واقساط التلحين التي تغطي فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدما ، وما الى ذلك .

ولنفترض مثلا ان شركة راغب للتجارة تستاجر المكان الذي تزاوّل فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في اول ابريل من كل سنة مقدما . ولنفترض ان الشركة تكونت في اول ابريل ١٩٨٥ ، على ان تنتهى الفترة المحاسبية الاولى في ١٢/٣١/١٩٨٥

ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهى في ١٢/٣١ من كل عام .

فمنعها تقوم الشركة بسداد الايجار عن السنة في ١/٤/١٩٨٥ يمكن للمحاسب ان يقوم باجراء القيد الآتى :

١٩٨٥/٤/١	من ح / الايجار	١٩٢٠٠
	الى ح / النقدية	١٩٢٠٠

سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١/٤/١٩٨٥

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار دينيا ، ويجعل حساب النقدية دائنا . وفي ١٢/٣١/١٩٨٥ ، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة ، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ١٩٢٠٠ رافقه ضمن حسابات المصروفات الاخرى في الحساب الختامي طبقا للاجراءات السابقة عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل ايرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة اشهر (١/٤ الى ١٢/٣١/١٩٨٥) الايجار الخاص بالثاني عشر شهراً منها ثلاثة اشهر تنبع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١/١/١٩٨٦ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لايرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من نفود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الاموال الواجب اظهارها في الميزانية العمومية . ونحيط أن ما يخص الفترة المحاسبية المنتهية في مثالنا الجارى هو ايجار تسعة اشهر ، بينما رصيد حساب الايجار يمثل

ايجار سنة كاملة ، فانه يصبح من الواجب انقلص حساب الايجار بب
يعادل ايجار ثلاثة اشهر ، وذلك قبل اقفاله في الحساب الختامى ويتم ذلك
باجراء القيد التالى :

١٩٨٥/١٢/٣١

من د/ الايجار المقدم

٢٠٠

الى د / الايجار

٢٠٠

تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص

الفترة المحاسبية

ويقرب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار لدينا
بمبلغ ٩٠٠ جنيه تمثل ايجار تسعة اشهر ويتم اقفاله في الحساب الختامى ،
بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية
لدينا بمبلغ ٢٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الاصول ، حتى يتحول الى
مصرف في الفترة التالية . ويظهر حسابى الايجار والايجار المقدم في هذه
الحالة على الصورة التالية :

د / الايجار

بته

٨٥/١٢/٣١	من د/ الايجار	٢٠٠	٨٥/٤/١	الى د/ التقبيل	
٨٥/١٢/٣١	المقدم				
	من د/ الحساب	٩٠٠			
	الختامى				
		١٢٠٠			١٢٠٠
					١٢٠٠

د / الايجار المقدم

بته

٨٥/١٢/٣١	رصيد (ميزانية)	٢٠٠	٨٥/١٢/٣١	الى د/ الايجار	٢٠٠
		٢٠٠			٢٠٠

ورغم أن هذا الإجراء يحقق الهدف من تحويل إيرادات الفترة المحاسبية بها يخصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالإجراء الوحيد ، فبدلاً من إجراء قيد سداد الإيجار مقدماً عن طريق جعل حساب الإيجار مديناً ، فانه يمكن للمحاسب أن يقوم باثبات سداد الإيجار مقدماً بإجراء القيد التالي :

١٩٨٥/٤/١	من ح/ الإيجار المقدم	١٢٠٠
	الى ح/ النقدية	١٢٠٠

اثبات سداد الإيجار مقدماً عن سنة

من ١٩٨٥/٤/١

وبترحيل طرفي القيد يصبح حساب الإيجار المقدم ، وهو من حسابات الأصول ، مديناً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية وانقل حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، فان إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الإيجار ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الإيجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بها يخصها منه . ويتم بإجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية :

١٩٨٥/١٢/٣١	من ح/ الإيجار	٩٠٠
	الى ح/ الإيجار المقدم	٩٠٠

تحميل حساب الإيجار بها يخص الفترة من

إيجار تم سداؤه مقدماً .

ويترتب على ترحيل القيدتين السابقين أن يظهر حسابا الإيجار والإيجار المقدم كالآتي :

منه حساب الإيجار المقدم

١٩٨٥/١٢/٣١	من ح/ الإيجار	٩٠٠	٨٥/٤/١	الى ح/ النقدية	١٢٠٠
	تصيد (ميزانية)	٣٠			
		١٢٠٠			١٢٠٠

منه	حساب الايجار	له
١٠٠	المقدم الى ح/الايجار	٨٥/١٢/٣١

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بفيود الانتقال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كاصل من الاصول المتداولة ، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابا الايجار ، والايجار المقدم في ١٩٨٦/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الانتقال كما يلي :

منه	ح/الايجار المقدم	له
٢٠٠	رصيد	٨٦/١/١
١٢٠٠	الى ح/التقديرة	٨٦/٤/١
١٥٠٠		٢٠٠
		٨٦/١٢/٣١
		٨٦/١٢/٣١
		رصيد (ميزانية)
		١٥٠٠

منه	ح/الايجار	له
١٢٠٠	الى ح/الايجار المقدم	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠		٨٦/١٢/٣١
		من ح/ الحساب الختامي
		١٢٠٠

(عليك ان تقوم باجراء فيود اليومية التي تم ترحيلها لهذين الحسابين)
وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المتقبة في الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقبما يصبح من مكونات الاصول الى ان تستنفذ الخدمات التي ادت الى سداده ، فتتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الايجار المقدم ،

ينطبق على ألساط التآمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أى عنصر
مصرف آخر يتم سداده مقدما ويفطى أكثر من فترة محاسبية واحدة .
وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلا فيما بعد .

٢ - ب - تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التى تقع فى حيازة لوحدة المحاسبية
ومن ممتلكاتها فى لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع
لأغراض الاتجار فيها . أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها فى مزاوله
الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول .
وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات
أو جزء منها ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه
أو استخدامها . وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول الى مصروفات تتعلق
بالحصول على إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .
وفىما يختص بالبضاعة ، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة
المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينا (وهو من
حسابات الأصول) مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائنا بالنقدية
على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة .
وعندما تتحدد تكلفة البضاعة انقضى تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة
المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مدينا بهذه التكلفة مقابل جعل حساب
البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائنا بها ، هذا ولم نعرض لكيفية
تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نعرض لها هنا أيضا ، وإنما سوف نرجى
معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل د/تكلفة البضاعة المباعة مدينا
د/البضاعة دائنا من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضا على المواد والمهمات . فبعد شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلا ان شركة راغب للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بببلغ ٧٨٠٠ جنيه منها ٣٠٠ نقدا والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي :

٧٨٠٠	من ح/المواد والمهمات (أصول)	تاريخ الشراء
الى منكورين :		
٣٠٠	ح/التقنية	
٢٥٠٠	ح/الدائون	

اثبات شراء مواد ومهمات نقدا وعلى الحساب

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ١٢٠٦ جنيه — وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد — فانه يترك في هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

١٢٠٦	من ح/المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ نهائية
(مصروفات)		
١٢٠٦	الى ح/المواد والمهمات (أصول)	الفترة
تسوية حساب المواد والمهمات بها		
تم استخدامه منها		

ويتبرجل هذين القيدتين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابا المواد والمهمات ، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

منه	ح/ال مواد والمهمات	له
٧٨٠٠	الى المذكورين	٦١٢٠ من ح/ال مواد والمهمات المستخدمة
		١٦٨٠ رصيد
٧٨٠٠		٧٨٠٠

منه	ح/ال مواد والمهمات المستخدمة	له
٦١٢٠	الى ح/ال مواد والمهمات	

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ١٦٨٠ جنيه .

٢ - ج - الدين المدونة :

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية ببدء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها اليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المخدومة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق . وقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدي الى خساره الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فانه تطبيقا لبدا العيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الدين المستحقة قبل العملاء والتي يكون امر تحصيلها مشكوكا فيه ، ويحجل الحساب نختمى بهذه القيمة المقدرة ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم امكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح « الدين المدونة » ، وتعد من حسابات

المصروفات ، أما الديون «التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكا فيه
 «بطلق عليها « الديون المشكوك في تحصيلها » . غير أن المبلغ الذي يتم
 تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية
 يحمل لحساب الديون المدونة تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون
 الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصم للديون المشكوك فيها ويطلق
 عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها للتمريض لها بالتفصيل
 في مكان لاحق ، وسوف نكتفى هنا بإجراء قيود التسوية على افتراض أن
 القية قد تم تحديدها .

ولنفترض مثلا أن رصيد العملاء في نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما مد
 بلغ ٣٧٥٠٠ جنيه . غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق
 عليهم ٣٢٥٠ جنيه يعد مشكوكا في تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب
 خلال الفترة المحاسبية فيجمل حساب الديون المشكوك فيها مدينا وحساب
 مخصص القيون المشكوك فيها دائنا بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه كالآتي :

٣٢٥٠	من ح/ الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية
٣٢٥٠	إلى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	الفترة
تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية		

ونظرا لأن الديون المشكوك فيها تعتبر من حسابات المصروفات ،
 فإنها تقفل في الحساب الختامي . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من
 اعدادها بعد ، فإن أقفالها في الحساب يعني تحيل إيرادات الفترة بمبلغ
 يخصم لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلا . ويعتبر

المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر في الميزانية العمومية إما في جانب الخصوم بنفس اشارته ، أو مطروحا من حسابات العملاء في جانب الأصول طرعا شكليا . وبالتالي يكون صافي حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلا للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين في الفترة أو الفترات اللاحقة ، فإن وجود المبلغ الخاص به في حسابات العملاء يفقد ما يبرره من امكانية تحصيله فيها بعد . ويتربط على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك يجعلها دائنة به متقابل جعل د/مخصص الديون المشكوك فيها محيئا .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها في نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلي :

منه	د/ العملاء	له
XXX	الى د/ مبيعات البضاعة	....
XXX	(مبيعات الفترة الآجلة)	....
	الى د/ مبيعات الخدمات	
XXX		
	من د/ التقديرية	XXX
	(الخصم نقدا خلال الفترة)	
	رصيد نهاية الفترة (ميزانية)	37500
		XXX

منه	د/ الديون المشكوك فيها	له
3250	الى د/ مخصص الديون المشكوك فيها	3250
3250		
	من د/ مخصص الديون المشكوك فيها	3250
	(الخصم الختامي)	
	رصيد آخر الفترة (ميزانية)	3250
		3250

منه	د/ مخصص الديون المشكوك فيها	له
3250	الى د/ مخصص الديون المشكوك فيها	3250
3250		
	من د/ مخصص الديون المشكوك فيها	3250
	(الخصم الختامي)	
	رصيد آخر الفترة (ميزانية)	3250
		3250

٢ - د - اهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي تنقضى بهايته امكانية الاستمرار في الحصول على خدماته فالبائى . مثلا تنصعد وتنهـار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والآلات والتركيبات ، وما الى ذلك من الأصول الثابتة . والاصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الاراضى .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها اذا كان للمشروع ان يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول . واذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحصيل تكلفتها على الإيرادات التى تتحقق من استخدامها فانه يصبح فى وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة نحل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم ان تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التى تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التى تبثل العمر الانتاجى المقدر لها .

فمثلا اذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامها في عملياتها لمدة عشرون عاما يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه وإحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . فانه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحصيلها للإيرادات بطريقة مرضية . ويحدد توزيع

ساقى التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل بالتساوى من الطريق المرصية المقبولة قبولاً عاماً ، والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت « قسط الإهلاك السنوى » ، كما يطلق على عملية حساب الإهلاك وإجراء التسويات اللازمة فى هذا الشبل « المحاسبة لإهلاك الأصول الثابتة » . ويعتبر قسط الإهلاك السنوى (والذى يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التى يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الإهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد ، فإننا سوف نكتفى هنا بعرض بخصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت » وتتطلب هذه الطريقة ما يلى :

- ١ - تحديد تكلفة الأصل .
- ٢ - تحديد حياته الإنتاجية التقديرية .
- ٣ - تقدير قيمته كفاية أو كخردة .

ويتحدد قسط الإهلاك بعد ذلك كالآتى :

$$\text{تكلفة الأصل} - \text{قيمه كفاية أو خردة} \\ \text{قسط الإهلاك من الفترة} : \\ \text{عدد فترات حياته الإنتاجية المحددة}$$

ويتطبيق هذه الطريقة على مبنى شركة التجارة الحديثة يكون قسط الإهلاك السنوى كالآتى :

$$250,000 - 50,000 \\ \text{قسط الإهلاك السنوى} = \frac{\quad}{20} = 10,000 \text{ جنيه}$$

وعندما يتحدد قسط الإهلاك عن الفترة المحاسبية يحل على حساب «الإهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصم لتجميع أقساط الإهلاك حتى ينتهى العمر الإنتاجى للأصل يطلق عليه « حساب يخصم الإهلاك » كما يتضح من القيد التالي :

١٠٠٠ ر	من ح/الهلاك - مباني	تاريخ نهاية
١٠٠٠ ر	الى ح/مخصص الهلاك - مباني	العام
	اثبات اهلاك المبني عن العام	

ويقتل حساب الهلاك في الحساب الختامي باعتباره من حسابات المصروفات ، ويعالج حساب مخصص الهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار في الميزانية العمومية . فيمكن اظهره في جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعته ، او يمكن طرحه من الاصول (المعينة) في جانب الاصول من الميزانية طرحا شكليا .

٢ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة الحاسبية من العاملين فيها او من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتي لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة الحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الاجور المستحقة ، القوائد المدينة المستحقة ، الاجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة ، وما الى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفي بعض الاحيان السلعة كالمياه والانارة مثلا) بمرور الزمن ، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون اثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الايام كلما أصبحت الوحدة الحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير انه جرت العادة - تسهلا للاجراءات المحاسبية - ان لا تسجل الاجور دفتريا الا وقت سدادها . واذا وقع تاريخ سداد الاجور او جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة الحاسبية فان عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي الى ان الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها ايرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر اجور الفترة الحاسبية

والمستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد نسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال اذا بلغت الاجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم اداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلا خلال الفترة بلغ مقداره ١١٢٠٠ جنيه ، فانه يلزم اجراء قيد التسوية الاتي في نهاية الفترة :

٢٥٠٠	من د/الاجور	تاريخ نهاية
٢٥٠٠	الى د/الاجور المستحقة	الفترة
اثبات الاجور المستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد		

ويظهر حساب الاجور والاجور المستحقة في هذه الحالة كالآتي :

بته	د/الاجور	له
١٩٢٠٠ الى د/النقدية	١٣٧٠٠ رصيد (يقفل في تاريخ الحساب آخر الفترة	
٢٥٠٠ الى د/الاجور المستحقة		
١٣٧٠٠	١٣٧٠٠	

بته	د/الاجور المستحقة	له
٢٥٠٠ رصيد لتزامات في الميزانية)	٢٥٠٠ من د/الاجور	تاريخ آخر الفترة
٢٥٠٠	٢٥٠٠	

ويقفل حساب الاجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سداده او لم تسدد بعد ،

ويظهر رصيد حساب الاجور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سداده .

وما ينطبق على الاجور ينطبق على باقى عناصر المصروفات المستحقة. ولناخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلا . لاحظ ان الفوائد قد تكون مدينة بمعنى انها تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، او قد تكون دائنة بمعنى انها تمثل ايرادا مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التى تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير ، ولنفترض مثلا ان محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠٠ ر.جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦% ، وذلك بتاريخ ١/١٠/١٩٨٥ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة اشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض ان تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ٢١/١٢/٨٥ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ٢١/١٢/١٩٨٥ ؟

الواقع انه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى في هذا المندد . غير ان محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة اشهر من ١/١٠/٨٥ حتى ٢١/١٢/١٩٨٥ . ومن ثم يصبح من الواجب تحصيل ايرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ٢١/١٢/٨٥ بفوائد القرض لمدة ثلاثة اشهر وهى ($1000 \times \frac{6}{100} \times \frac{3}{12}$) ١٥٠ جنيه . ويجرى اثبات قيد التسوية التالى لاثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

١٥٠	من ح/ الفوائد المدينة (مصروفات)	٢١/١٢/٨٥
١٥٠	الى ح/ الفوائد المستحقة (التزامات)	
	اثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى	
	<u>تاريخ نهاية السنة</u>	

ويقتل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات في الميزانية العمومية .

٤ - الإيرادات المستحقة :

يؤدي تدفق الإيرادات الى زيادة الأصول . وفي بعض الأحيان نجد ان الإيرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن . غير ان هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب اثباته دفتريا بصورة لحظية . وكما هي العادة - فانه سهيلا للإجراءات المحاسبية في هذه الحالة - يؤجل اثبات الإيرادات دفتريا حتى تقضى فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم في شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلا أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم ان الإيرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة الا انه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات في أوراق مالية . فرغم ان هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية الا انه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب - تطبعا لقاعدة المتابعة السلبية للإيرادات بالمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية - وقياسا على الفوائد المدينة - ان يقوم بتسوية الإيرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الإيرادات و اظهار الأصول المتالبة لها في الميزانية .

ولنفترض مثلا ان شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٠.٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحفل بسعر فائدة ٣٪ سنويا تستدد نصف سنويا من تاريخ

ال شراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٩٨٥/٤/١
وإن مستحقها المالية تنتهي في ١٩٨٥/١٢/٣١ .

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١ ،
١٠/١ من كل عام . وعندنا تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١
يجري اثبات القيد الآتي :

٢٠٠ من ح/التقدي (أصول)
٢٠٠ إلى ح/الفوائد الدائنة (إيرادات)
اثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة لمدة
نصف سنة (٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{٩٩}$)

وفي ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة
للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ١٢/٣١ والتي لن تحصل
حتى ١٠/١ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

١٥٠ من ح/الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)
١٥٠ إلى ح/الفوائد الدائنة (إيرادات)
تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة
المستحقة حتى نهاية العام (٢٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠٠}$ × $\frac{١١}{٩٩}$)

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد نائنة التي تم اكتسابها فيها
(٥٠) جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (التقدي والفوائد الدائنة
المستحقة) . ويقتل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر
حساب الفوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول
متداولة) . وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقي عناصر
الإيرادات المتنوعة كالمحولات الدائنة مثلاً والمهمرة والإيجارات الدائنة ،
وما إلى ذلك .

٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذي تشغله مقدما للغير مثلا . يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدما . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز احتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدما قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء خدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بيننا الخدمات التي تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي تم أداء الخدمات فيها - فإن قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن تتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلا أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل إيجار سنوي قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدما اعتبارا من تاريخ إبرام العقد في ١٩٨٥/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفتريا كالآتي :

١٢٠٠٠	من ح/ النقدية	٨٥/٧/١
١٢٠٠٠	إلى ح/ الإيجار الدائن المقدم .	
	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة اعتبارا	
	من ٨٥/٧/١ .	

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم) دائنا بالقيمة بدلا من حساب الإيجار الدائن (وهو من حسابات

الإيرادات) اتباعا لنفسى الطريقة الثانية التى عرضناها فى معالجة الإيجار
(الدين) المقدم .

وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٨٥/١٢/٣١ ، فإنه يلزم إجراء قيد
لتسوية التالى :

ر... من ح/ الإيجار الدائن المقدم - ٨٥/١٢/٣١
ر... إلى ح/ الإيجار الدائن
تسوية حساب الإيجار الدائن المقدم فى
حساب الإيجار الدائن عن ستة أشهر

ويقتل رصيد حساب الإيجار الدائن ضمن بنود الإيرادات فى الحساب
الختامى ويظل رصيد حساب الإيجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى
الميزانية العمومية .

م - ملخص آثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات
الميزانية ، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد
حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات
عن الفترة من أرباح أو خسائر . وتوضع آثار عمليات التسوية على الفترات
المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

٦ - ورقة العمل وسود التسوية ونمود الاقترال :

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية إعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود
الاقترال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود
السابقة من الفصل الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ،
وبررنا ضرورة اتناهم ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

اثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية

سبب التسوية	الفترات السابقة او الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة او الفترات المستقلة
١ - تحول الاصول الى مصروفات .	تسجل عند السداد او اشراء في حسابات الاصول يجمعل هذه الحسابات مدينة بها .	تتحول الخدمات المستفدة او الكمية المستخدمة الى مصروف يجعل حسابات الاصول دائنة بها .	ما تبقى يظل في حساب الاصول لاستخدامه في الفترات المقبلة .
٢ - المصروفات المستحقة		يُجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة .	تسدد الالتزامات .
٣ - الايرادات المستحقة		تجعل الاصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة .	تتحول الاصول مدينة الى نقدية بالتحصيل .
٤ - الايرادات المقبلة	تجعل الاصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقنية .	تتحول الى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها باداء الخفبات المقابلة . يجعل الحساب المعين في الالتزامات مدينا وحساب الايرادات دائنا .	ما يبقى يمثل التزام بإداء خفبات في المستقبل يتحول الى ايرادات بإداء تلك الخفبات .

والواقع أن تسوية الحسابات غالبا ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، اى بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها الى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصنص حيث انها تقبل في الحساب الختامى وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمسحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام . ويستحسن في كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر الا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام .

وتتطوى عملية إجراء التسويات في نهاية العام على العديد من التفاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليات آخر العام من إجراءات تسويات وأقفال حسابات واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بها يطلق عليه محاسبيا «ورقة العمل» Work Sheet . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبيا ، وتنقسم الى عدد من الأعمدة ، تساعد في تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية :

- ١ - خانة لاسم الحساب .
 - ٢ - خانتان لميزان المراجعة بجانبيه المدين والدائن قبل التسويات .
 - ٣ - خانتان لإثبات عميلات التسويات .
 - ٤ - خانتان لميزان المراجعة بجانبيه بعد إجراء التسويات .
 - ٥ - خانتان للحساب الختامى أحدها للإيرادات والآخرى للمصروفات .
 - ٦ - خانتان للميزانية العمومية أحدها للأصول والآخرى للخصوم .
- وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء قيود الأقفال وتبويب التسوية واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . ونمينا بلى نموذج مصغر لورقة العمل بخاناتها المختلفة .

الشركة العامة للتجارة الخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠١٩

الخصاب	ميزان	التسويات	ميزان المراجعة	الخصاب	الميزانية
اسم	المراجعة		بعد التسويات	الختامي	المعمومية
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

ونورد فيما يلي مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات واقتال الحسابات واعادة الحساب الختامي والميزانية المعمومية

ظهرت الارصدة الآتية في ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات في ١٢/٣١/٢٠١٩

الخصاب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مباني		٤٥٠.٠٠
السيارات		٢٠.٠٠
عدد وانوات		٥.٠٠
مضامعة		١٦٥.٠٠
مواد ومهمات		٢٧.٠٠
مبلاء		٣٥.٠٠
ايجار		٢٥.٠٠
اجتور		٧٥.٠٠
دعاية واعلان		٣٣.٠٠
مصروفات متنوعة		٨٧.٠٠
رأس المال	١٥٠.٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٩.٠٠	
عمولات	٣١.٠٠	
دائنون	٢٥.٠٠	
	٣٢٠.٠٠	٣٢٠.٠٠

فاذا اعلنت ان الشركة بدأت عملياتها في ١/١/١٩٨٥ ، واعطيت
المعلومات التالية :

- ١ - تكلفة البضاعة المباعة ٧٢.٠٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢.٠٠٠ جنيه .
- ٣ - بلغت المبيعات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفتريا ولم
تتحصل بعد ٤٢.٠٠٠ جنيه .
- ٤ - بلغ اهلاك المباني عن العام ٢.٠٠٠ جنيه ، واهلاك السيارات
٢.٥٠٠ جنيه .
- ٥ - قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ١.٥٠٠ جنيه .
- ٦ - بلغت الاجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام
٢.٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - اعداد ورقة العمل واجراء التسويات اللازمة .
- ٢ - اثبات قيود التسوية وقيود الانتقال في دفتر اليومية .
وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بالخطوات التالية :
- ١ - تم بنقل ارصدة حسابات الاستاذ واسماءها الى ورقة العمل
ويمكن في الواقع ان يتم ذلك مباشرة من حسابات الاستاذ مع الاستغناء عن
ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه في مثالنا الجارى نقوم بنقل الارصدة
والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدوين الارصدة في الخانتين
المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات في ورقة العمل .
- ٢ - تم باجراء التسويات في الحسابات التي تتاثر بها في الخانتين
المخصصتين لذلك ، وتم باضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة
العمل .

٢ - بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت بإجرائها في الخطوة السابقة ، تم بتدوين الارصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ - تم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي .
تم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق في خانة اسم الحساب أرباح العام (أو خسائر العام) .

٥ - تم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية ، ثم تم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) في الميزانية ثم تم بجمع الجانبين للتحقق من توازنهما .

وتظهر ورقة العمل للبتال تحت البحث كما هو موضح في الصفحة

بعد التالية : ويتفحص ورقة العمل يتضح الآتي :

١ - أن كل زوج من الاعمدة يتوازن تلقائيا اذا ما اتخذنا الخطوات السابقة نجد أن عمودا ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وان يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لان كل عملية تسوية لابد وان يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانباً الحساب الختامي وجانباً الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) . فتوضع الأرباح في الجانب المدين من الحساب الختامي لتمثل المقيم الحسابى لجانب المصروفات المدين

والاصغر ليساوى جانب الايرادات الدائن والاكبر (والعكس في حالة الخسائر) وتوضع الارباح ايضا في الجانب الدائن من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لانها تمثل اضافة الى حقوق الملكية . ولذلك يقال ان الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح (او صافى الخسارة) .

٢ - يمكن اجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات في خانة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة ، وتحمل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات في خانة (الدائن) دائنة بالمبلغ الواردة في هذه الخانة . وقد تمنا بترقيم التسويات ارقاما وضعت بين اقواس لتبين طرق كل تسوية المدين والدائن .

٣ - يمكن اجراء قيود الاقتال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدينا والحساب الوارد ارصدها في خانة (المدين) دائنة ، وتعمل الحسابات الوارد ارصدها في خانة الدائن (مدينة) مقابل جعل الحساب الختامى دائنا .

٤ - يمكن تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة ، حيث تحتوى الخانتان المخصصتان للحساب الختامى على المعلومات اللازمة لاعداده ، وتحتوى الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لاعدادها .

الشركة العامة
ورقة العمل للسنة المالية
(الأرقام بالآلاف)

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٤٥٠.	مباني
			٢٠٠.	سيارات
			٥٠.	عدد أدوات
(١) ٧٢٠.		١٦٥٠.		بضاعة
(٢) ٧٢		٢٧٠.		مواد ومهمات
		٢٥٠.		عملاء
		٢٥		ايجار
	٢٥ (٦)	٧٥		اجور
		٢٣		دعاية واعلان
		٨٧		مصروفات متنوعة
		١٥٠٠.		راس المال
		١٠٩٥		مبيعات بضاعة
		٢٢٤		مبيعات خدمات
(٣) ٤٢		٢١		عمولات
		٢٥٠.		دائنون
		<u>٢٢٠٠.</u>	<u>٢٢٠٠.</u>	
	(١) ٧٢٠.			تكلفة البضاعة المباعة
	(٢) ٧٢			مواد ومهمات مستخدمة
	(٣) ٤٢			عمولا تستحق
	(٤) ٤٥			الاهلاك
(٤) ٤٥				مخصص الاهلاك
	(٥) ١٥			الديون المشكوك فيها
				مخصص الديون المشكوك
				فيها
(٥) ١٥				الاجور المستحقة
(٦) ٢٥				
<u>٩١٩</u>	<u>٩١٩</u>			رباح العام

للتجارة والخدمات
المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١
جنيه

الميزانية العمومية		الحساب الختامي		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	٤٥٠.				٤٥٠.
	٢٠٠.				٢٠٠.
	٥٠.				٥٠.
	٩٢٠.				٩٢٠.
	١٩٨				١٩٨
	٣٥٠.				٣٥٠.
			٢٥٠		٢٥٠
			١٠٠.		١٠٠.
			٣٢٢		٣٢٢
			٨٧		٨٧
١٥٠٠.				١٥٠٠.	
		١٠٩٥٠		١٠٩٥٠	
		٣٢٢٤		٣٢٢٤	
		٧٢٢		٧٢٢	
٢٥٠.				٢٥٠.	
			٧٢٠.		٧٢٠.
			٧٢٢		٧٢٢
	٤٢٢				٤٢٢
			٤٥٠		٤٥٠
٤٢٢			٥٠٠	٤٢٢	
					٥٠٠
١٥٠				١٥٠	
٢٥٠				٢٥٠	
٣٨٥٠			٣٨٥٠	٣٣٢٧	٣٣٢٧
٢٢٢٠.	٢٢٢٠.	١٤٩٢	١٤٩٢		

ومما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي :

من مذكورين :

(٦)	ح/ الاجور	٢٥٠٠
(١)	ح/تكلفة البضاعة المتاعة	٧٢٠٠٠
(٢)	ح/مواد ومهمات مستخدمة	٧٢٠٠
(٣)	ح/عمولات مستحقة	٤٢٠٠
(٤)	ح/الاملاك	٤٥٠٠
(٥)	ح/الديون المشكوك فيها	١٥٠٠

الى مذكورين

(١)	ح/البضاعة	٧٢٥٠٠
(٢)	ح/المواد والمهمات	٧٢٠٠
(٣)	ح/عمولات	٤٢٠٠
(٤)	ح/بخصم الاملاك	٤٥٠٠
(٥)	ح/بخصم الديون المشكوك فيها	١٥٠٠
(٦)	ح/الاجور المستحقة	٢٥٠٠

تسوية الحسابات عن العلم

ويلاحظ أننا حافظنا على ارقام التسويات بالتقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الارقام عادة في قيد اليومية .

وتكون قيود الائتال من واقع ورقة العمل كالاتى :

١٤٩٢٠٠ من د/الحساب الختامى

الى منكورين :

د/الايجار	٢٥٠٠
د/الاجنور	١٠٠٠٠
د/الدعوية والاملان	٢٢٠٠
د/المصروفات المتنوعة	٨٧٠٠
د/تكلفة البضاعة المباعة	٧٢٠٠٠
د/مواد ومهمات مستخدمة	٧٢٠٠
د/الاملاك	٤٥٠٠
د/الديون المشكوك فيها	١٥٠٠
د/ارياح العلم	٢٨٥٠٠

اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى

واقفال ارياح العلم فى د/ارياح العلم .

من منكورين

د/مبيعات البضاعة	١٠٩٥٠٠
د/مبيعات الخدمات	٢٢٤٠٠
د/المحولات	٧٢٠٠

١٤٩٢٠٠ الى د/الحساب الختامى

اقفال حسابات الايرادات المختلفة فى الحساب

الختامى

ويترجى هذه القيود لحسابات الاستاذ الخاصة بعناصرها يتم ائصال
حسابات المصروفات والايادات عن العام دون ارسدة وتظل ارسدة
حسابات الاصول والخصوم لتظهر في الميزانية العمومية .

المطلوب منك :

ان تقوم باعداد الحساب الختامى لشركة التجارة والخدمات عن الفترة
المحاسبية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١ ، وتصوير الميزانية العمومية في ذلك
التاريخ .

اسئلة وتمارين

على الفصل السادس

اولا : الاسئلة :

- ١ - تم تعريف كل ما يأتى عن طريق ما تراه ملائما من امثلة .
تحول الاصول الى مصروفات : زيادة المصروفات مقابل زيادة
الالتزامات ، زيادة المصروفات مقابل نقص الاصول ، زيادة الايرادات مقابل
زيادة الاصول ، زيادة الايرادات مع الاصول والالتزامات .
- ٢ - ما هى مبررات اجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟ .
٢ - ما هى فوائد استخدام ورقة العمل ؟ .
- ٤ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب :
(١) يبطل الاجار المقدم (مدين) ما يتم سدهه خلال الفترة المحاسبية
الحالية ويخص الفترة او الفترات التالية .
(ب) اذا ابرمت احدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة
وسددت القسط البالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه اعتبارا من تاريخ بداية التأمين
في ٨٥/٩/١ ، وكانت السنة المالية تنتهى في ٨٥/١٢/٣١ فان مصروفات
سنة ٨٥ تتحمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويعتبر الباقى من الالتزامات .

(ج) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات (أى يجعل بها حساب المصروف مدينا) عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها فى نهاية العام وتستنزى من حسابات المصروفات وتتحول الى اصل .

(د) فى ١٩٨٥/١٢/٢١ تم اجراء قيد التسوية الآتى :

٥٠٠ من ح/الايجار المتقدم (اصل)

٥٠٠ الى ح/الايجار (مصروف)

وكان الايجار المنفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك ان القيد الذى تم اجراؤه عند سداد الايجار فى ١٩٨٥/٧/١ هو :

١٢٠٠ من ح/الايجار المتقدم (اصل)

١٢٠٠ الى ح/النقدية (اصل)

(هـ) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بمبلغ الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها .

(و) لابد من حساب الاهلاك على كل الاصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث ان استخدامها يؤدى الى نقص قيمتها .

(ز) تؤدى المصروفات المستحقة الى نقص الارباح وزيادة الالتزامات .

(ح) الإيرادات المستحقة هى تلك التى تنشأ عن اداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدى الى زيادة الامصول وزيادة الالتزامات .

(ط) يؤدى الحصول على إيرادات مقدمة الى زيادة الامصول وزيادة الالتزامات حتى يتم سداد قيمتها نقداً .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الإرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ لشركة

عبد الرحيم للتجارة والخدمات :

دائن	مدين	
	٢٦٤٨	تأمين مقدم
	٢٧٤٥٠	بضاعة
	٢٢٥٠٠	مباني
٢٠٠٠		مخصص اهلاك مباني
	٧٤٠٠	أجور
٢٦٠٠٠		ايجارات دائنة مقدمة

لماذا علمت أن :

١ - رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة

سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .

٢ - بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة معاً في ١٢/٣١

١٠٢٠٠ جنيه .

٣ - تستهلك المباني بواقع ٥٪ جنيه سنوياً .

٤ - بلغت الأجور المستحقة والتي لم تتمدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ

٦٠٠ جنيه .

٥ - يمثل رصيد الإيجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن إيجار أحد

مباني الشركة للغير لمدة ثلاثة سنوات تبدأ في ٨/١ .

المطلوب :

إعداد قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات في ١٢/٣١ ، وترحيلها

لحسابات الخاصة بها وأعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات

بعد إجراء التسويات .

التقرير الثاني :

ظهرت الارصدة التالية بين ارصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد ، حيث تنتهي السنة المالية في ذلك التاريخ :

مدين	دائن
فوائد دائنة	٥٧٥٠
ايرادات مقدمة	٨٤٠٠٠
ايجار مقدم	٧٢٠٠
الات ومعدات	٣٦٥٠٠
مخصص اهلاك آلات	٨٠٠٠
مصرفات عمومية	١٣٢٠٠
مواد ومهمات	٢٢٥٠٠

فاذا علمت ان :

١ - بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه .

٢ - يمثل رصيد الايرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم اداؤها في تاريخ التخصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية باداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٢٠ جنيه .

٣ - يسدد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدما في ١/١ من كل سنة ليفضى الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الايجار السنوى للمبنى ١٨٣٠٠ جنيه .

٤ - تستهلك الآلات والمعدات سنويا بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

٥ - بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٦٤٠ جنيه .

٦ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه .

المطلوب :

اجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات .

القرين الثالث :

فيما يلي بعض الارصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة عبد الستار في ١٢/٢١ ، تاريخ نهاية السنة المالية وذلك بعد اجراء قيود التسويات وترجيلها للحسابات الخاصة بها .

شركة عبد الستار

ميزان المراجعة بعد التسويات في ١٢/٢١

مدين	دائن	عملاء
٥٠.٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
٢٠.٠٠٠		تأمين مقدم
٢٤.٠٠		تأمين ضد الحريق
١.٤٦٠.٠٠		بضاعة
٢٥.٤٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
١٢.٠٠		ايجار مقدم
٦٠٠		ايجار
٢٤٢٠		نوائد دائنة
٥٢٠		نوائد دائنة مستحقة
٢٢.٦٠٠		مباني
٢٠.٠٠٠		مخصص اهلاك مباني
١٢.١٢٠		اجور
١١٧٠		اجور مستحقة

ماذا علمت ان :

- ١ - بدأت الشركة عملياتها في ١/١ براس مال قدره ١٥٠.٠٠٠ تحصل نقدا .
- ٢ - قامت الشركة بابرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدما في ٤/١ .
- ٣ - يتم سداد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدما لكل سنة بمد تاريخ استأجار المبنى في ٥/١ .

المطلوب :

١ - اعداد قيود التسوية التي تعتقد ان محاسب الشركة قام باجرائها في ١٢/٢١ ، وترتب على ترحيلها لحسابات الاستاذ ظهور ارصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

٢ - قم باعداد ميزان المراجعة الجزئي للشركة قبل اجراء التسويات .

التمرين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة عمر عبد التواب كما يظهر في ١٢/٢١ .
قبل اجراء التسويات .

دين	دائن	
١٢٢٥		اثاث وتركيبات
٤٥٠٠		مواد ومهمات
٦٧٢٠		بضاعة
٧٦٨		اجار مقدم
٢٢٨٠		عملاء
١٠٢٠٠		نقدية
٢٢٢٠٠		اجور
٤١٥٠		مصروفات عمومية
	٦٥٠٠	مبيعات خفيلت
	٧٢٢٠٠	مبيعات بضاعة
	٢٢٢٠٠٠	رأس المال
	٢٥٠٠	دائنون
	٢٥٠	مخصص اهلاك اثاث وتركيبات
<u>٢٨٥٠٠</u>	<u>٢٨٥٠٠</u>	

فلماذا غلبت ان :-

- ١ - يستهلك الاثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنويا .
- ٢ - بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ١٧٥٠ جنيه .
- ٣ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٢٢٠ جنيه .
- ٤ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه .
- ٥ - بلغت الاجور المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .
- ٦ - بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة اعمدة قم بادخال ارصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث؛ وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .
- ٢ - قم باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

التمرين الخامس :

نبدأ بلى ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والايهزة الكهربائية كما تم اعدادها في ١٢/٣١ :

اسم الحساب		ميزان	المراجعة	التسويات	
		مدین	دائن	مدین	دائن
آلات ومعدات		٢٢٨٠٠			
مخصص اهلاک آلات					
ومعدات			٢٠٨٠		
مواد ومهمات		١٢٦٠			(١) ٢٦٠
بضاعة		١٥٤٠٠			(٢) ٤٨٠
اجار مقدم		١٨٠٠			(٣) ٢٢٨٠٠
تأمين مقدم		٦٠٠			(٤) ٦٠٠
نقدية		٢٠٦٠٠			(٥) ٤٠٠
رأس المال			؟		
أوراق دفع			١٦٠٠٠		
ايرادات مقدمة			٢٤٠٠	٨٠٠ (٦)	
ايرادات خدمات			٧٤٢٠		
مبيعات بضاعة			٣٧٢٠٠		
اجور ومرتبات		٤٦٣٠		٢٧٠ (٧)	
مصرفات عمومية		٢٤١٠		١٩٠ (٨)	
		I	I		
اهلاک آلات ومعدات				(١) ٢٦٠	
مواد ومهمات مستخدمة				(٢) ٤٨٠	
تکلفة البضاعة المباعة				(٣) ٢٢٨٠٠	
اجار				(٤) ٦٠٠	
تأمين				(٥) ٤٠٠	
ايرادات متنوعة				٨٠٠ (٦)	
اجور ومرتبات مستحقة				٢٧٠ (٧)	
مصرفات عمومية مستحقة				١٩٠ (٨)	
فوائد على أوراق الدفع				٣٢٠ (٩)	
فوائد مستحقة					

المطلوب :

- ١ - استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والافتتال واعداد الحساب الختامي والميزانية .
- ٢ - صياغة النسويات التسعة بالصورة التي ترى انها تؤدي الى اجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال : (١) بلغ اهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه) :

الفصل السابع

في

ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة

١ - مقدمة :

يطلق على مجموعة الإجراءات المحاسبية المؤدية الى قياس الربح وتصوير المركز المالى - كما سبق وتبيننا - الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التى تناولناها فى الفصل السابق فيما يلى :

١ - يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الإثبات فى الدفاتر فى صورة تامة ومكتملة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها . ويعنى تمام العملية واكتمالها تبادل موارد او خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ - يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها اى يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل كل عملية الى طرفيها المدين والدائنين ويتم تنفيذها فى دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التالى للمعاملات المختلفة .

٤ - يتم ترحيل العمليات التى يجرى اثباتها فى دفتر اليومية الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الاستاذ .

٥ - فى نهاية الفترة المحاسبية ، او عندما يرغب الادارة فى ذلك . يقوم المحاسب بتجميع حسابات الإبتداء ويقوم بإعداد ملخص لهذه الإرصدة عن طريق اعداد ميزان المراجعة ، قبل اجراء التسويات .

٦ - يقوم المحاسب - في العادة - بأعداد ورقة العمل ، ويقوم بأجراء التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية ، ويمكن أعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بأجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترجيلها الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ - يقوم المحاسب باقتال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترجيل قيود الاقتال الى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقتال ، ويتم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع ان المحاسب يقوم بأجراء قيود التسوية والاقتال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما انه يقوم بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضا ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الامر ميزان المراجعة بعد الاقتال .
ونتناول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثال توضيحي :

بدأت شركة صبحى عبد الحبيد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٨٥ بالميزانية الافتتاحية التالية : لاحظ ان الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٨٥ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٤) .

شركة صبحى عبد الحميد

الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٤

أصول	خصوم
١٢٥٠٠ اثاث وتركيبات	٥٠٠٠٠ رأس المال
١٢٠٠٠ سيارات	٩٣٠٠ أرباح محجوزة
٦٧٠٠ مواد ومهمات	٣٠٠٠٠ قرض البنك
٥٢٠٠ بضاعة	١٧٠٠٠ دائنون
٢٤٥٠٠ عملاء	١٢٠٠٠ أجور مستحقة
١٠٠٠٠ أوراق قبض	١٥٠٠ مخصص أهلاك اثاث
٤٠٠٠٠ نقدية	٣٠٠٠٠ مخصص أهلاك سيارات
<u>١١٢٠٠٠</u>	<u>١١٢٠٠٠</u>

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالمعاملات التالية :

التاريخ العملية

١/ ١ حصلت الشركة على زيادة في رأس المال قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه ،

كما اتفقت الشركة في نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على

توريد بضاعة على الحساب ببلغ ١٢٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد

على توزيع البضاعة يوم ١/٧ ،

٢/ ٢ قدمت الشركة خدمات لعملائها ببلغت قيمتها ١٢٥٠٠ جنيه تحصيل

منها ٧٠٠ جنيه نقداً ، وفي نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل

حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠٠ جنيه ، ووافق

العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام ،

٥/ ١ باعت الشركة إحدى السيارات المملوكة والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠

جنيه ، ويبلغ مخصص الإهلاك الخالص بها ١٠٠٠٠ جنيه ، ببلغ

٢٨٠٠٠ جنيه نقداً .

- ١/ ٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه . كما قام العميل حسين بسداد مبلغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .
- ١/ ٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الاجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الاجور المستحقة ٦٠٠ ر ٢ جنيه .
- ١/ ١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم ابرامها في ٨٤/١٢/٢١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لزاولة عملياتها فيه اعتبارا من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقدا .
- ١/ ١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ ارصعتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الارصعة بأثر رجعى من ٨٥/١/١ بمعدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل ستة اشهر الى ان يتم سداد هذه الارصعة .
- ١/ ١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الاول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٢٢٠٠ جنيه .
- ١/ ٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقدا بمبلغ ٦٥٠٠ ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحصلت نقدا .
- ١/ ٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٣٢٠ جنيه تحصل منها نقدا ٣٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع احدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتبارا من اول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقدا .

١/٢٩ - حددت الشركة ١٢.٠٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥.٠٠٠ ر.ه جبيه

من اوراق القبض .

١/٣١ - بلغت الاجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد

٢١٢٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن

النصف الثانى من الشهر ١٢٠ ر.ه جبيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما

قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه .

- يستهلك الاثاث والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك

السيارات المتبقية سنويا بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ ايجار

المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦٪ سنويا .

المطلوب :

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٢ - ١ - تحديد العمليات التامة والتحقق من مستنداتها وتعيدها فى اليومية :

سبق ان ذكرنا ان العملية تعد تامة لو ترتب عليها تبادل موارد او

خدمات ، ولا يكفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قبليه عملا كقرينة

للاثبات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان

هذا الاتفاق كتابيا . فاتفاق الشركة مع احد مورديها على توريد بضاعة فى

تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى الا اذا وردت البضاعة ، او قامت

الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدما ، او كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو اعدادها ، فنجد هنا ان المستندات المعينة هي التى تبرر اجراء القيد فى الدفاتر . فعند شراء البضاعة نقدا او على الحساب / يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التى توضح ثمن البضاعة . هذا بالاضافة الى ما يفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التى وردت فى فاتورة المورد وطبقا للمواصفات المحددة فيها . كذلك الامر عند سداد نقدية مثلا لابد وان يكون هناك مستند للصرف يوضح احتيا الاستلام للمبلغ فيه ، كما يوقع المستلم للنقدية عادة على ايصال استلام . وعلى المحاسب فى كل الاحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بثابة معطيات للمحاسب رغم انه قد يساهم فى اجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التى قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد اهلاك الاصول الثابتة ، او تقدير الديون المشكوك فيها ، او قيد الفوائد المستحقة . ويقوم المحاسب فى هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح تبرراته ، والذي غالبا ما يكون مؤيدا فى هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع ايضاح ما يعد من قبيل المستندات الكمية لقيدها فى الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى نتحقق لنا المرونة فى توضيح الامكار .

المبقيات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على اضافة لرأس مالها : عملية تامة ترتب عليها الحصول على اصول مقابل زيادة رأس المال . ويكون مستند القيد المدنى هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من خراف الخزينة او صورة ايصال الايداع بالبنك اذا كان المبلغ قد تحضل بشيك . ويكون القيد كالتالى :

من ح/ النقدية

٢٥٠٠٠

الى ح/ رأس المال ٢٥٠٠٠

تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، 'يعمل'.

الخزينة رقم - أو ايصال ابداع رقم - بنك - بتاريخ

١٩٨٥/١/١ .

: اتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الاتفاق

اى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للتقيد بالدفاتر .

١/٣ : الخدمات المؤداة للعملاء : عملية تأمة ترتب عليها تبادل بين

العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها

واصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات

هو صورة الفاتورة التي ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقد .

هو صورة ايصال الخزينة ، ويكون القيد كالتالي :

من مذكورين :

ح/ النقدية ٧٠٠

ح/ العملاء ٥٥٠

١٢٥٠ الى ح/ مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم - بتاريخ ١/٣

وايصال خزينة رقم - بتاريخ ١/٣ .

: الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق اى تبادل بعد ومن

ثم لا يعتبر موضوعا للتقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تأمة ترتب عليها نقض سيارات الشركة

بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٠٨٠ جنيه . وتمثل صورة عقد

البيع الابتدائي وايصال الخزينة مستند قيد بمبلغ ٢٠٨٠ جنيه . اما الباقي

وهو الفرق بين التكلفة ١٠٠ر { جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ٢٠٠ر جنيه فيتمثل جزئيا في تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن نمز . استخدامها لها ، والذي اعتبر كاهلاك وخصص له ١٠٠ر جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التي توضح ان اهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠ر جنيه وان تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ١٠٠ر { جنيه من واقع السجلات المحاسبية ايضا . ولما كانت السيارات من الاصول التي تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها في هذه الحالة ، فان بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم في العادة توسيط حساب للاصل المباع ، وهو في هذه الحالة ح/السيارة المباعة يستخدم للآتي :

- تحول تكلفة الاصل المباع من حساب الاصل الى ح/الاصل المباع عن طريق جعل الاول دائئا والثاني مدينا .
- يحول الاهلاك المجمع الخاص بالاصل المباع من ح/مخصص الاهلاك لحساب الاصل المباع بجعل الاول مدينا والثاني دائئا .
- يجعل حساب الاصل المباع دائئا بثمان البيع .
- يقل الرصيد المتبقى في حساب الاصل المباع بعد ذلك في الحساب الختامي كارباع أو خسائر بيع الاصول يطلق عليها ارباح أو خسائر راسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للارباح والخسائر الراسمالية :

وانطلاقا من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

١٠٠ر { من ح/السيارة المباعة

١٠٠ر { الى ح/السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٠٠٠ من د/بخصم اهلاك سيارات
١٠٠٠ الى د/السيارة المباعة
تحويل ما يخص السيارة المباعة من اهلاك مجمع لحساب
السيارة المباعة .

٢٨٠٠ من د/التقنية
٢٨٠٠ الى د/السيارة المباعة
تحصيل ثمن بيع السيارة ، ايصال خزينة رقم - بتاريخ
١/٥ .

٢٠٠ من د/الارباح والخسائر الراسمالية
٢٠٠ الى د/السيارة المباعة
اقتال خسائر بيع السيارة في د/الارباح والخسائر
الراسمالية .

ويلاحظ ان ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى اصل ثابت
آخر . كما ان حساب الارباح والخسائر الراسمالية يجعل مدينا بالخسائر
ويجعل دائما بالارباح ويقتل رصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة
الحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم ان الاتفاق مع المورد
كان على أساس توريد بضاعة ببلغ ١٣٥٠٠ جنيه الا اننا تمعنا ان يكون
ما تم توريده فعلا مخالفا لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات العامة التي يترتب
عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمه
العملية العامة الواجبة القيد دفتريا ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في
هذه الحالة مكونا من : فلتورة المورد واذن ورود البضاعة بخازن الشركة
مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام . ويكون القيد كالآتي :

٨٥٠٠ من د/البضاعة

٨٥٠٠ الى د/ الدائنين

ورود بضاعة على الحساب من المورد - فاتورة المورد
رقم - بتاريخ - واذن ورود مخازن رقم - بتاريخ ١/٧ .

تحصيل ٢٣٠٠ جم من العميل حسين : رغم ان الاتفاق مع

العميل كان على مبلغ ٣٥٠٠ جنيه فان ما قام العميل بسداده فعلا ويصح
محل اثبات دفترى هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالاتى :

٢٣٠٠ من د/التقدي

٢٣٠٠ الى د/الملاء

المتحصل من العميل حسين - اذن خزينة رقم - بتاريخ

١/٧ .

١/١ : مبيعات البضاعة : عملية تامة مستنداتها الاساسية نواتر

البيع المرسلة للملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال الخزينة . ويتم
اثباتها كالاتى :

من مذكورين

٧٢٠٠ د/التقدي

٣١٠٠ د/الملاء

١٠٣٠٠ الى د/مبيعات البضاعة

اثبات المبيعات طبقا للنواتر ارقام ... والمتحصل نقدا

طبقا لايصالات الخزينة ارقام ... بتاريخ ...

سداد الاجور : عملية تامة مستنداتها كشف صرف الاجور الموقع عليه

بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

١٤٠٠ ر	ح/الاجور
١٢٠٠ ر	ح/الاجور المستحقة
٢٠٠ ر	الى ح/النقدية

سداد الاجور حتى ١/٦ من واقع كشف الصرف

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق
وبم التبادل الفعلى في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو ايصال سداد.
القسط الذى يتم الحصول عليه من شركة التأمين . ويكون القيد كالاتى :
٦٠٠ من ح/التأمين المقدم
٦٠٠ الى ح/النقدية

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتبار .
من ١/١٥ ، ايصال الشركة رقم - بتاريخ ١/١١ .

الايجار المقدم : رغم ان سريان الايجار يبدأ مفعوله في تاريخ لاحق ،
الا ان سداد القية تم اليوم ومن ثم اصبحت العملية تامة :
١٢٠٠ من ح/الايجار المقدم
٢٠٠ الى النقدية

سداد ايجار المبنى الانشائي عن سنة اعتبارا من ١/١٥ ،
اذن صرف رقم ، بتاريخ ١/١١ .

١/١٥ : **حساب الفوائد :** لا يترتب على هذا الاتفاق اى قيود دفترية
في الحال ، وانما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة
المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية .
١/١٧ : **سداد المصروفات :** عملية تامة تستوجب الاثبات الدفترى
ومستنداتنا هي مستندات صرف النقدية .

٢٢٠٠ من ح/المصروفات العمومية والادارية

٢٢٠٠ الى ح/النقدية

مستندات المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥

سرف رقم بتاريخ -

١/٢٣ : شراء البضاعة : عملية تامة ومستنداتها هي فواتير الموردين .

افون الاستلام بالمخازن ، واذون صرف النقدية وقيدها كالاتى :

٦٥٠٠ من ح/البضاعة

٦٥٠٠ الى ح/النقدية

مشتريات بضاعة نقدا ، فواتير الموردين رقم - واذون

استلام بالمخازن رقم - واذن نقدية رقم بتاريخ -

مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتبة ، مستنداتها هي فواتير

الشركة للعملاء ، وايصالات استلام النقدية منهم ، وقيدها كالاتى :

٧٦٥٠ من ح/النقدية

٧٦٥٠ الى / مبيعات البضاعة

بيع بضاعة ، فواتير رقم - ، مستند خزينة رقم -

بتاريخ -

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعالج مثل العملية التى تمت

بتاريخ ١/٢ . وقيدها كالاتى :

من مكسورين :

٢٦٨٠ ح/النقدية

٦٤٠ ح/العملاء

٤٣٢٠ الى ح/مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم - بتاريخ -
وايصال خزينة رقم - بتاريخ - .

الاعلان : رغم ان بدا سريان الاعلان في أول فبراير الا أن سداد
القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتي :

٥٥. من ح/الاعلان المقدم

٥٥. الى ح/التقديده

ايصال استلام تقديده رقم/عن الاعلان للمدة من ٢/١ حتى

١٢/٢١ .

١/٢٩ : سداد الدائنون : عملية تالية ومستنداتها هي مستندات استلام

التقديده الموقعة من الدائنين ، ويجري اثباتها بالقيد التالي :

١٢.٠٠٠ من ح/الدائنين

١٢.٠٠٠ الى ح/التقديده

سداد المبلغ للدائنين ايصال صرف تقديده رقم - بتاريخ - .

تحصيل اوراق القبض : عملية تالية ومستنداتها هي مستندات

تحصيل التقديده .

٥٥.٠٠٠ من ح/التقديده

٥٥.٠٠٠ الى ح/اوراق القبض

.....

١/٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب في تحديد مقدارها واعداد

مستنداتها . ويتم اجراؤها واثباتها في العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد

ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية .

٢ - ب - الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف (T) ونكرنا انه ليس بالنموذج الوحيد ، وانما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجا آخر لحساب الاستاذ يطلع عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين الى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية . ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية
- ٣ - خانة لصنحة اليومية التي تم ثبات العملية فيها . ٤ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب مدينا . ٥ - خانة للمبالغ التي يجعل بها الحساب دائنا . ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الاستاذ ، ومادينا طبعاً في بداية الفترة المحاسبية نيصح من الضروري أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف اليها الحسابات التي تقتضيها طبيعة العمليات التي تم إجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي :

أ/الائتلك والتركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد
	رصيد		جنيه	جنيه	جنيه
٨٥/١/١					١٢٥٠٠

د / السيارات

١٣ر٠٠			رصيد	٨٥/١/١
٩ر٠٠٠	٤ر٠٠٠		من د/ السيارات المباعة	١/٥

د/المواد والمهمات

٦٧ر٠٠			رصيد	٨٥/١/١
			من د/المواد والمهمات المستخدمة (تسوية)	٨٥/١/٢١
٤ر٠٠٠	٢٧ر٠٠			

د / البضاعة

٥٣ر٠٠			رصيد	٨٥/١/١
١٣ر٨٠٠	٨٥ر٠٠		الى د/الدائنين	١/٧
٢٠ر٣٠٠	٦٥ر٠٠		الى د/النقدية	١/٢٣
١١ر٣٥٠	٨ر٩٥٠		من د/تكلفة البضاعة	١/٣١
			المباعة (تسوية)	

د/الملاء

٢٤ر٥٠٠			رصيد	٨٥/١/١
٢٥ر٥٠٠	٥٥٠		الى د/مبيعات الخدمات	١/٣
٢٢ر٧٥٠	٢ر٣٠٠		من د/النقدية	١/٧
١٥ر٨٥٠	٣ر١٠٠		الى د/مبيعات البضاعة	١/٩
٢٦ر٤٩٠	٦٤٠		الى د/مبيعات الخدمات	١/٢٦

د / اوراق القبض

١٠٠٠٠	٥٠٠٠		رصيد	٨٥/١/ ١
٥٠٠٠			من د/النقدية	١/٢٩

د / النقدية

٤٠٠٠٠			رصيد	٨٥/١/ ١
٦٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	الى د/راس المال	١/ ١
٦٥٧٠٠		٧٠٠	الى د/مبيعات الخدمات	١/ ٢
٦٨٥٠٠		٢٨٠٠	الى د/السيارة المباعة	١/ ٥
٧٠٨٦٠		٢٣٠٠	الى د/العملاء	١/ ٩
٧٨٠٠٠		٧٢٠٠	الى د/مبيعات البضاعة	١/ ٩
			من مذكورين :	١/٦
٧٥٤٠٠	٢٦٠٠		(اجور واجور مستحقة)	
٧٤٨٠٠	٦٠٠		من د/التأمين المقدم	١/١١
٧٣٦٠٠	١٢٠٠		من د/الايجار المقدم	١/١١
٧٠٤٠٠	٢٢٠٠		من د/المصروفات العمومية	١/ ٧
٦٣٩٠٠	٦٥٠٠		من د/البضاعة	١/٢٢
٧١٥٥٠		٧٦٥٠	الى د/مبيعات البضاعة	١/٢٢
٧٥٢٢٠		٢٦٨٠	الى د/مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤٦٨٠	٥٥٠		من د/الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢٦٨٠	١٢٠٠٠		من د/الدائنون	١/٢٩
٦٧٦٨٠		٥٠٠٠	الى د/اوراق القبض	١/٢٩

د / راس المال

٥٠٠٠٠			رصيد	٨٥/١/ ١
٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠		من د/النقدية	١/ ١

د / ارباح محجوزة

٦٢٠٠				رصيد	٨٥/١/ ١
٨٢٠				الى د/ الحساب الختامي	١/٢١
٨٢٧٠				(اقتال خسائر الشهر)	

د / قرض البنك

٢٠٠٠٠				رصيد	٨٥/١/ ١
-------	--	--	--	------	---------

د / الدائنون

١٧٠٠٠				رصيد	٨٥/١/ ١
٢٥٥٠٠	٨٥٠٠			من د / البضاعة	١/ ٧
١٢٥٠٠		١٢٠٠٠		الى د / التقفية	١/٢٩

د/اجور مستحقة

١٢٠٠				رصيد	٨٥/١/ ١
-		١٢٠٠		الى د/التقنية	١/ ٩
٢١٢٠	٢١٢٠			من د/الاجور (تسوية)	١/٣١

د/مخصص اهلاك اثاث وتركيبات

١٥٠٠				رصيد	٨٥/١/ ١
				من د/اهلاك اثاث	١/٢١
١٥٠٠	٥٠			وتركيبات (تسوية)	

د/مخصص اهلاك سيارات

٢٠٠٠			رصيد	٨٥/١/ ١
٢٠٠٠		١٠٠٠	الى د/السيارة المباعة	١/ ٥
٢٠١٠٠			من د/اهلاك سيارات	١/٣١
	١٠٠		(تسوية)	

د / مبيعات الخدمات

١٠٢٥٠	١٠٢٥٠		من مذكورين	٨٥/١/ ٣
			(نقدية وعملاء)	
٥٠٥٧٠	٤٠٣٢٠		من مذكورين	١/٢٦
			(نقدية وعملاء)	
-		٥٠٥٧٠	الى د/الحساب الختامي	١/٣١
			(اقفال)	

د/السيارة المباعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠	الى د/السيارات	١/ ٥
			من د/مخصص اهلاك	٨
٣٠٠٠	١٠٠٠		السيارات	
٢٠٠	٢٠٨٠٠		من د/النقدية	٨
-	٢٠٠		من د/ارباح وخسائر	٨
			راسمالية	

د/مبيعات البضاعة

١٠٣٠٠	١٠٣٠٠		من مذكورين	١/ ٩
			(نقدية وعملاء)	
١٧٠٩٥٠	٧٠٦٥٠		من د/النقدية	١/٢٣
-		١٧٠٩٥٠	الى د/الحساب الختامي	١/٣١
			(اقفال)	

د/ارباح وخسائر راسمالية

٢٠٠		٢٠٠	الى د/السيارة المباعة	١/٥
-	٢٠٠		من د/الحساب الختامي (اقفال)	١/٣١

د / الاجور

١٤٠٠		١٤٠٠	الى د/النقدية	١/٩
٤٥٢٠		٢١٢٠	الى د/الاجور المستحقة (تسوية)	١/٣١
-	٤٥٢٠		من د/الحساب الختامي (اقفال)	١/٣١

د/التأمين المقدم

٦٠٠		٦٠٠	الى د/النقدية	١/١١
٥٥٠	٥٠		من د/تأمين ضد الحريق (تسوية)	١/٣١

د/الاجار المقدم

١٢٠٠		١٢٠٠	الى د/النقدية	١/١١
١١٥٠	٥٠		من د/اجار المباني (تسوية)	١/٣١

د/المصروفات العمومية

٢٢٠٠		٢٢٠	الى د/النقدية	١/١٧
٧٢٣٠		٤١٢	الى د/المصروفات العمومية المستحقة (تسوية)	١/٣١
-	٧٢٣٠		من د/الحساب الختامي (اقفال)	١/٣١

٥٥٠	٥٥٠	الى د/ النقدية	١/٢٦
-----	-----	----------------	------

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الاصول والمصروفات، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والايرادات . فالملحق فى خاتمة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما اذا كان هذا الرصيد مدينا او دائنا الا اذا عرفت طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالبا ما يتم التمييز بين الارصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الارصدة الدائنة بالمداد الاحمر . ويلاحظ ايضا ان طبيعة الرصيد وكونه مدينا او دائنا تحدد اثر العملية التى يتم ترحيلها للحساب عليه من حيث زيادته او نقصه . فيؤدى جعل أحد حسابات الاصول مدينا الى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينا ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم او الايرادات مدينا الى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينا .

هذا ويلاحظ ايضا انه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الاصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين
او الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن
بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة المدين
او الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخاتمة الدائن

وباخصار فان جعل احدى حسابات الاصول او المصروفات مدينا يؤدي الى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مدينا ، بينما جعل احد هذه الحسابات دائنا يؤدي الى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائنا . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والمصروفات .

٣ - ج - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل واجراء التسويات :

لا يحتاج الامر في ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك الى ترصيد الحسابات ، حيث اُرصدها متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الارصدة فى اى وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد اى حساب فى اى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فان المحاسب اذا استعان بورقة العمل لاغراض اجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقتال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر فى ورقة العمل قبل التسويات . وعلمى هذا الاساس تقوم باعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل . لاحظ ان الارصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة (وتظهر فى الحسابات تحتها سطر) .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التكد من توازنه نقوم باجراء التسويات فى الخاتمتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفى مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب اجراؤها فى ١٩٨٥/١/٣١ هى كالآتى

شركة صبحى عبد الحيد للخدمات والتجارة
ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			١٢٥٠٠	الايات والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد والمهمات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	البضاعة
			٢٦٤٩٠	العلاء
			٥٠٠٠	اورق انقبض
			٦٧٦٨٠	التقديية
		٧٥٠٠٠٠		رأس المال
		٩٣٠٠		ارباح محجوزة
		٢٠٠٠٠		قرض البنك
		٥٠٠٠		الدائنون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		مخصص اهلاك الات
				مخصص اهلاك
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		سيارات
		٥٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات البضاعة
				ارباح وخسائر
			٢٠٠	رأسمالية
	(١٢) ٣١٢٠	١٤٠٠		الاجور
(١) ٥٠٠		٦٠٠		التأمين المقدم
(٢) ٥٠٠		١٢٠٠		الاجار المقدم
	(٥) ٤١٣٠	٣٢٠٠		المضروقات الضمنية
		٥٥٠		الاعلان المقدم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة
تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

الميزانية العمومية		الحساب الختامى		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢ر٥٠٠				١٢ر٥٠٠
	٩ر٠٠٠				٩ر٠٠٠
	٤ر٠٠٠				٤ر٠٠٠
	١١ر٣٥٠				١١ر٣٥٠
	٢٦ر٤٩٠				٢٦ر٤٩٠
	٥ر٠٠٠				٥ر٠٠٠
	٦٧ر٦٨٠				٦٧ر٦٨٠
٧٥ر٠٠٠				٧٥ر٠٠٠	
٩ر٣٠٠				٩ر٣٠٠	
٣٠ر٠٠٠				٣٠ر٠٠٠	
١٢ر٥٠٠				١٢ر٥٠٠	
١ر٥٥٠				١ر٥٥٠	
٢ر١٠٠		٥ر٥٧٠		٢ر١٠٠	
		١٧ر٩٥٠		٥ر٥٧٠	
				١٧ر٩٥٠	
			٢٠٠		٣٠٠
			٤ر٥٢٠		٤ر٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١ر١٥٠				١ر١٥٠
			٧ر٣٣٠		٧ر٣٣٠
					٥٥٠

	(١) ٥٠	تأمين ضد الحريق
	(٢) ٣٥٠	أيجار مباني
(٢) ٣٠٠		أيجار مستحق
(٣) ٥٠		الفوائد الدائنة
	(٣) ٥٠	الفوائد الدائنة المستحقة
(٤) ٣١٢٠		أجور مستحقة
		مصرفونات عمومية
(٥) ٤١٣٠		مستحقة
	(٦) ٨٩٥٠	تكلفة البضاعة المباعة
	(٧) ٢٧٠٠	مواد مهمات مستحقة
	(٨) ٥٠	أهلاك أثاث وتركيبات
	(٩) ١٠٠	أهلاك سيارات
	(١٠) ١٥٠	قوائد مدينة
(١٠) ١٥٠		قوائد مدينة مستحقة
١٩٦٥٠	١٩٦٥٠	خسائر الشهر

١ - التأمين الذي قامت الشركة بسداده في ١/١١ يغطي سنة كاملة اعتباراً من ٨٥/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كإصل من الأصول باسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استوفت بمقدار $\frac{1}{11}$ من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم الى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) في خلفة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مدنياً مقابل جعل التأمين المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه $(\frac{1}{11} \times ٦٠٠)$.

٢ - تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ أيجاره الشهري ٣٠٠ جنيه ، كما ورد في بيانات المثل بتاريخ ١/٤١ لم يسدد بعد . وبالإضافة الى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١/١٥ مقابل أيجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تم سداده واعتبرت أيجاراً مقدماً . وقد استناد شهر يناير بما يعادل نصف شهر أيجار للمبنى الجديد المدفوع أيجاره مقدماً كما استناد

٢٠٠	٥٠	٣٥٠	٣٠٠	٥٠
	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠
٣١٢٠			٣١٢٠	
٤١٢٠			٤١٢٠	
		٨٩٥٠		٨٩٥٠
		٢٧٠٠		٢٧٠٠
		٥٠		٥٠
		١٠٠		١٠٠
		١٥٠		١٥٠
١٥٠			١٥٠	
			١٦٢٧٢٠	١٦٢٧٢٠
	٨٣٠	٨٣٠		
١٣٩١٥٠	١٣٩١٥	٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠	

من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه
 $(١٢٠٠ \times \frac{1}{12} \times \frac{1}{2})$ للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٢٠٠
 جنيه ليكون مصروف الايجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها حساب الايجار مدينا .
 ويجعل حساب الايجار المقدم (اصل) دائن بهبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل
 حساب الايجار المستحق (التزام) دائنا بهبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خاتمة
 التسويات .

٣ - تمثل هذه التسوية التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقا
 للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر ، كما تعتبر أيضا من الاصول ، وحسابها
 كالآتى : $١٠٠.٠٠٠ \times \frac{9}{100} \times \frac{1}{12} = ٥٠٠$ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد
 الدائنة (ايرادات) دائنا بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة
 (اصول) مدينا .

٤ - تسوية الاجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ

١/٣١ حيث جعلنا حساب الاجور (مصروف) مدينا ، وحساب الاجور المستحقة (التزام) دائنا .

٥ - تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مدينا ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (التزام) دائنا .

٦ - تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .
٧ - تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخفمة .
٨ ، ٩ - اثبات الاهلاك عن الشهر .

١٠ - حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (٢٠٠٠ ر. × $\frac{9}{100} \times \frac{1}{12} = 150$ جنية) وتحيلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصروف) مدينا ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (التزام) دائنا .

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل الى الارصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلا ان حساب المواد والمهمات كان رصيده مدينا بمبلغ ٦٧٠٠ جنية قبل التسوية ، وجعل دائنا في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٧٠٠ جنية تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدينا بمبلغ ٤٠٠٠ جنية . ونجد مثلا ان مخصص اهلاك الاتاك كان رصيده دائنا بمبلغ ١٥٠٠ جنية قبل التسويات ، وجعل دائنا بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنية تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٥٥٠ جنية .

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي (يمكن اجراء كل قيد على حدة) :

من مذكورين

د / التأبين ضد الحريق	٥٠
د / ايجار الهيأتى	٣٥٠
د/الفوائد الدائنة المستحقة	٥٠
د / الاجور	٢١٢٠
د/المصروفات العمومية	١٣٠
د/تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
د/مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
د/اهلاك اثاث وتركيبات	٥٠
د/اهلاك سيارات	١٠٠
د/فوائد مدينة	١٥٠

الى مذكورين

د/الاجار المقدم	٥٠
د/التأبين المقدم	٥٠
د/الاجار المستحق	٢٠٠
د/الفوائد الدائنة	٥٠
د/الاجور المستحقة	٢١٢٠
د/مصروفات عمومية مستحقة	١٣٠
د/البضاعة	٨٩٥٠
د/المواد والمهمات	٢٧٠٠
د/مخصص اهلاك اثاث	٥٠
د/مخصص اهلاك سيارات	١٠٠
د/فوائد مدينة مستحقة	١٥٠
اثبات التسويات عن الشهر	

وبترحيل هذا القيد الى الحساب الخاصة به ، تصحيح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للاقتال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد نمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق . اما الحسابات التي نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلي (ويراعى اننا ميزنا قيود لتسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات . ويظهر ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . اما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه ارصدة الحسابات بعد اجراء التسويات وتعديل ارصدة الحسابات المعنية بها) .

د / تليين ضد الحريق

١/٢١	الى د/تأمين مقدم (تسوية)	٥٠	٥٠
	من د/الحساب الختامي		
	(اقتال)		
		٥٠	-

د/ايجار المباني

١/٢١	الى مذكورين (تسوية)	٣٥٠	٣٥٠
	من د/الحساب الختامي		
	(اقتال)		
		٣٥٠	-

د/الايجار المستحق

١/٢١	من د/ايجار المباني	٣٠٠	٣٠٠
	(تسوية)		

د/الفوائد الدائنة

١/٢١	من د/الفوائد الدائنة	٥٠	٥٠
	المستحقة (تسوية)		
	الى د/الحساب الختامي		
	(اقتال)	٥٠	-

د/ الفوائد الدائنة المستحقة

١/٣١	الى د/ الفوائد الدائنة (تسوية)	٥٠	٥٠
------	-------------------------------------	----	----

د/ مصروفات عمومية مستحقة

١/٣١	من د/ مصروفات عمومية (تسوية)	١٢٠	١٢٠
------	-----------------------------------	-----	-----

هـ / تكلفة البضاعة المباعة

١/٣١	الى د/ البضاعة (تسوية)	٨٩٥٠	٨٩٥٠
١/٣١	من د/ الحساب الختامي (اقبال)	٨٩٥٠	-

د / مواد ومهمات مستخدمة

١/٣١	الى د/ مواد ومهمات (تسوية)	٢٧٠٠	٢٧٠٠
١/٣١	من د/ الحساب الختامي (اقبال)	٢٧٠٠	-

د / اهلاك اثاث وتركيبات

١/٣١	الى د/ مخصص اهلاك اثاث (تسوية)	٥٠	٥٠
١/٣١	من د/ الحساب الختامي (اقبال)	٥٠	-

د/ اهلاك سيارات

١/٣١	الى د/ مخصص اهلاك سيارات (تسوية)	١٠٠	١٠٠
١/٣١	من د/ الحساب الختامي (اقبال)	١٠٠	-

د / فوائد مدينة

١٥٠		١٥٠	الى د/فوائد مدينة مستحقة (تسوية)	١/٣١
-	١٥٠		من د/الحساب الختامي (اقتال)	١/٣١

د / فوائد مدينة مستحقة

١٥٠	١٥٠		من د/فوائد مدينة	١/٣١
-				

٢ - د - قيود الإقتال واعداد الحساب الختامي :

بعد أن يتم إجراء التسويات وإثباتها دفتريا وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الإقتال واعداد الحساب الختامي ، حيث تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للإقتال في الحساب الختامي ، ونعرض فيها بلى قيود الإقتال للمثال التوضيحي .

اقتال حسابات الإيرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الإيرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم إقفالها ، ولما كانت الإيرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي ، فإن هذا الحساب يجعل دائنا عند إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فيه . ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين :

د/مبيعات خدمات ٥٧٠ر٥

د/مبيعات بضاعة ١٧٩٥٠ر

د/الفوائد الدائنة ٥٠

٢٢٥٧٠ر الى د/الحساب الختامي

اقتال أرصدة حسابات الايرادات في الحساب الختامي

عن شهر يناير .

اقتال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لانفائها

جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامي مدينا كالاتي :

٢٤٤٠٠ر من د/الحساب الختامي

الى مذكورين :

٢٠٠ د/ارباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين)

٤٥٢٠ر د/الاجور

٧٢٢٠ر د/المصروفات اليومية

٥٠ د/تأمين ضد الحريق

٢٥٠ د/ايجار مباني

٨٩٥٠ر د/تكلفة البضاعة المباعة

٢٧٠٠ر د/مواد ومهمات مستخدمة

٥٠ د/اهلاك اثاث وتركيبات

١٠٠ د/اهلاك سيارات

١٥٠ د/فوائد مخينة

اقتال حسابات المصروفات في الحساب الختامي عن

الشهر

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايرادات بدون ارصدة . وقد تمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة (اقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحى عبد الحيد للخدمات والتجارة كالتى :

شركة صبحى عبد الحيد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير ١٩٨٥

جنيه		جنيه
٢٠٠	الى د/ ارباح وخسائر	٢٠٠
٢٠٠	راسمالية	٢٠٠
٢٠٠	الى د/ الاجور	٢٠٠
٢٠٠	الى د/ المصروفات العمومية	٢٠٠
٥٠	الى د/ التلبيخ ضد الحريق	٥٠
٢٥٠	الى د/ ايجار المباني	٢٥٠
٨٠٩٥٠	الى د/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٠٩٥٠
٢٧٠٠	الى د/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
٥٠	الى د/ اهلاك اثاث وتركيبات	٥٠
١٠٠	الى د/ اهلاك سيارات	١٠٠
١٥٠	الى د/ فوائد مدينة	١٥٠
٢٤٩٠٠		٢٤٩٠٠
٥٧٠	من د/ مبيعات الخدمات	
١٧٩٥٠	من د/ مبيعات البضاعة	
٥٠	من د/ الفوائد الدائفة	
٨٣٠	رصيد مدينة (خسائر الشهر)	
	(من د/ الارباح المحتجزة)	
٢٤٩٠٠		

ولما كانت الايرادات عن الشهر اقل من المصروفات فان الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كمتمم حسابى للجانب الدائن من الحساب الختامى ، وتخصم الخسائر فى العادة من الارباح المحتجزة اذا كان رصيدها يكتفى لتغطية

هذه الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض امكانية اظهار الخسائر في جانب الاصول في الميزانية . ونحن نفضل اظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية ، او اقتالها في حساب الارباح المحتجزة ان وجدت .

ويكون قيد اقتال الخسائر في الارباح المحتجزة عن الشهر كالآتي :

٨٢. من ح/الارباح المحجوزة

٨٢. الى ح/الحساب الختامى

اقتال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الارباح

المحجوزة .

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقتال وتصوير الميزانية العمومية .

٢ - هـ - ميزان المراجعة بعد الاقتال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر في ميزان المراجعة بعد الاقتال ارصدة الاصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية . وتمثل الاصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام في العملية الانتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التى تقع على عاتق المشروع ، ويظهر المودان المخصصان للميزانية العمومية في ورقة العمل في واقع الامر ميزان المراجعة بعد الاقتال والذي يحتوى على ارصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقتال خسائر (او ارباح) الفترة في حساب الارباح المحجوزة (ان وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهى للمثال تحت البحث كالآتي :

شركة بحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ١/٣١/١٩٨٥

خصوم	جنيه	جنيه	الاصول الثابتة : الاثاث والتركيبات - مخصص اهلاك اثاث وتركيبات	جنيه	جنيه
حقوق الملكية :				١٢٥٠٠	
رأس المال	٧٥٠٠٠			١٥٥٠	
ارباح محجورة	٨٤٧٠				
مجموع حقوق الملكية		٨٣٤٧٠			١٠٩٥٠
الالتزامات			امسيارات	٩٠٠٠	
قرض البنك	٣٠٠٠٠		- مخصص اهلاك	٢١٠٠	
دائنون	١٣٥٠٠		سيارات		٦٩٠٠
اجور مستحقة	٣١٢٠				
ايجار مستحق	٣٠٠				
مصرفات عمومية	٤١٣٠		مجموع الاصول		١٧٨٥٠
مستحقة			ثابتة		
فوائد دينية مستحقة	١٥٠		الاصول المتداولة :		
مجموع الالتزامات		٥١٢٠٠	مواد ومهمات	٤٠٠٠	
			بضاعة	١١٣٥٠	
			عملاء	٢٦٤٩٠	
			اوراق قبض	٥٠٠٠	
			يجار مقدم	١١٥٠	
			تأمين مقدم	٥٥٠	
			اعلان مقدم	٥٥٠	
			فوائد دائنة مستحقة	٥٠	
			تقنية	٦٧٦٨٠	
			مجموع الاصول المتداولة		١١٦٨٢٠
مجموع الخصوم		١٣٤٦٧٠	مجموع الاصول		١٣٤٦٧٠

٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن نفيذنا

فيها إلى :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- اعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامي .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب ان يكون من المفهوم للقاريء أن ورقة العمل لا تصلح بديلا لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع اليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصيغة نهائية للسنة المالية المنتهية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الإجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري) بسهولة ودقة .

تمارين

على الفصل السابع

التمرين الأول :

١ - قامت احدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١٩٨٤/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم اجراء القيد الآتى في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من ح/التأمين ضد الحريق (مصرف)

١٥٠٠ الى ح/التقنية (أصول)

ماذا علمت ان السنة المالية تنتهى في ١٢/٣١ من كل عام . فالمطلوب منك هو :

- ١ - اجراء قيد التسوية اللازم على هذا الاساس في ١٩٨٤/١٢/٣١ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد اليها وتحديد رصيدها .
 - ٢ - قم بعرض طريقة بديلة لاثبات العملية السابقة واجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٨٤ وصور الحسابات اللازمة ايضاً .
 - ٣ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟
- ب - بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد ان البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . تم باجراء قيود التسوية والاقتال اللازمة .

ج - تقوم محلات الحذاء الاحمر بسداد اجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الاول من الاسبوع التالي . وتبذل الاجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد

انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة ايام من الاسبوع الاخير فيها . تم
باجراء ما يلزم من قيود تسوية .

د - تستثمر شركة محلات الصالون الاحمر ٢٠.٠٠٠ جنيه في سندات
حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في اول ابريل
واول اكتوبر من كل عام وتنتهى السنة المالية في ١٢/٣١ . تم باثبات تحصيل
الفوائد الدائنة وباجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٨٤ . صور حسابات
الاستاذ اللازمة ثم تم باجراء ما يلزم من قيود اقتال .

هـ - قامت شركة التالين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة
العربية بايجار سنوى يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدما اعتبارا من تاريخ
التأجير في ١٩٨٤/٣/١ . تم باجراء القيود اللازمة لاثبات الايجار في دفاتر
كل من الشركتين على حدة ، ثم تم باجراء قيود التسوية اللازمة في
١٩٨٤/١٢/٣١ حيث تنتهى السنة المالية لكل من الشركتين .

التعريف الثاني :

نميا يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ،
وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات في نهاية العام .

المطلوب :

تم باعداد ورقة العمل للشركة ، وتم باجراء قيود التسوية والاقتال
من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٤/١٢/٣١ .

شركة السيد حسن حسنين
ميزان المراجعة في ١٢/٣١/١٩٨٤

ملاحظات	الحساب	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
يبلغ الاهلاك السنوى ١٢ر٠٠٠ جنيه	آلات		٨٠ر٠٠٠
	مخصص اهلاك آلات	١٢ر٠٠٠	
يفتى سنتين اعتبارا من ٨٤/١/١	تأمين مقم		٤٨٠٠
الموجود منها في ١٢/٣١ يبلغ ٧٤٢٠٠ جنيه	بضاعة		٢٤٠٦٠٠
منها ١ر٠٠٠ جنيه مشكوك في تحصيلها	عملاء		٤٠ر٠٠٠
	تقديية		٨٥٤٠٠
	رأس المال	١	
	قرض البنك	٢٤ر٠٠٠	
فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد	فوائد مدينة		١٥٠٠
	بييعات بضاعة	٢٩٥٣٠٠	
	ارباح محجوزة	٢١ر٠٠٠	
		<u>٤٥٢٣٠٠</u>	<u>٤٥٢٣٠٠</u>

التبرين الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الاستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٨٤/٦/٣٠ :
تقديية ٣٠ر٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥٤ر٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ٥٠٠ر٠٠٠ جنيه، بضاعة ١٧٢٥٠٠ر٠٠٠ جنيه، بيعات بضاعة ٢١٠ر٠٠٠

جنيه ، تأمين مقيم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٢٠.٠٠٠ ر. جنيه ، مخصص اهلاك الآلات ٢٠.٠٠٠ ر. جنيه ، آلات ٢٠.٠٠٠ ر. جنيه ، ارباح محجوزة ٢٤.٠٠٠ ر. جنيه ، اجور ومرتبات ٥٢.٥٠٠ ر. جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨.٧٥٠ ر. جنيه ، فاذا علمت ان :

١ - ترغب الادارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

٢ - يخص البعثة المنتهية في ٨٤/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم .

٣ - يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٢.٧٥٠ ر. جنيه .

٤ - يبلغ الاجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢.٨٥٠ ر. جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦.٨٠٠ ر. جنيه .

المطلوب :

١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الارصدة السابقة على

ورقة العمل بتحديد مبلغ راس المال .

٢ - استكمال ورقة العمل واجراء تهيؤ التسوية والاقبال . تم باعداد

حسابات استاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الارصدة التي تظهر

في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم تم بتحويل قيود التسوية والاقبال

اليها .

٣ - تم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ١٩٨٤/٦/٣٠ .

التعريف الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للتجارت في الأدوات الرياضية عملياتها في

٨٤/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

٣/١ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥.٠٠٠ ر. جنيه ، وانفتحت

الشركة مع بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد ما قيمة ٣٧.٥٠٠ ر.

جنيه خلال ثلاثة ايام .

٣/٢ قامت الشركة باستئجار مكان لزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوى قدره ٣٦٠٠ جنيه سدد مقدما ، وقامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

٣/٤ ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقا للفواتير ٢٥٠٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه .

٣/٦ وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها فى اقرب وقت ممكن .

٣/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٢٠٠٠ جنيه .

٣/١١ قامت الشركة بارسال طلبية الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٤٠٠ جنيه ووضعت الانعام بسداد الباقى خلال سبعة ايام .

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت الباقى المستحق من ثمن الاثاث والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاص من امواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بمطعماء فى احدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لتنادى الصعود الرياضى ورست عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٣/٢٢ كلفت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتبارا من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندها فكرم محصل شركة التأمين بالحضور لاستلام المبلغ .

٣/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لتنادى الصعود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٠٠٠ جنيه .

٣/٢١ سددت الشركة الاجور والمرتببات المستحقة عن الشهر والبالغ
نبيتها ٥٤٥٠ ر.ه جنيه .

— بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٣٥٠ جنيه لم تصدد
بعد »

— قدر اهلاك الاتاك والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
— بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تنهت
دفترها بعد ١٢٧٥٠ ر.ه جنيه على الحساب .
— سددت الشركة مبلغ ٤٥٠٠ ر.ه جنيه للموردين .

المطلوب :

اتخاذ جميع الاجراءات المحاسبية من تحقق وتقييد وترحيل واعداد
تسويات وانفال حسابات واعداد الحساب الختلى عن شهر مارس
والميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/٣/٢١ .

الباب الثالث



الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي

في المشروعات التجارية والصناعية

مقدمة :

بعد تناول الباب الثاني لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة نون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات فان هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة اكبر من التعمق في المشروعات التجارية ، وبقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية ، كما يتناول ألباب أيضا بعض المعاملات المرتبطة بزاولة النشاط التجاري والصناعي كالمعالجة المحاسبية للاوراق التجارية . وابطاضة الى ذلك خصص فصلا في هذا الباب لتناول الفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الاجالية باعتبارها من الادوات الضرورية لامكان تيسر الإجراءات المحاسبية في العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتي :

الفصل الثامن ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية ،

حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر وإجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري ، ثم يتناول كيفية عرض المبيعا وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي في ظل كل من طريقتي المخزون ، ويركز الفصل عموما على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وإجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من نسويات بحيث يمكن التوصل الى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

أما الفصل التاسع فيتناول ورقة العمل واعداد اتحسابات الختام.

والميزانية في المشروعات التجارية ، ويمثل استمرارا للفصل الثامن على اساس طريقة المخزون الدوري . ويتناول الفصل اقسام الايزادات والمصرومات في المنشآت التجارية ، كما يتناول إجراءات اعداد ورقة العمل وإجراء التسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية ، هذه المشروعات ، كما يتعرض الفصل أيضا الى كيفية التصريف في الأرباح الفائضة

(او الخسائر) في نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهي الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية .

ويتناول **الفصل العاشر** 'المعالجة' المحاسبية للاوراق التجارية . ويوضح الفصل في بدايته انواع الاوراق التجارية واركائها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكبيلات والسندات الاذنية على اعتبار انها اوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الاذنية والكبيلات على اعتبار انها اوراق دفع ، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة 'المحاسبية' للكبيالة الصورية ، ثم ينتهي بمثال شامل لعمليات اوراق القبض واوراق الدفع .

اما **الفصل الحادي عشر** فيتناول انبوميات والدفاتر المساعدة ، حيث يعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية استخدامها وعلاقتها باستاذ العملاء واجمالى العملاء ثم يعرض يومية المشتريات واستاذ الموردين ، ثم يومييات مردودات المشتريات واوراق القبض ، واوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهى الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والاستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبى في ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول **الفصل الثانى عشر** المحاسبة في المشروعات الصناعية حيث يعرض للاختلافات الاساسية بينها وبين الاجراءات المحاسبية في المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الانتاج واعداد حساب الانتاج .

اما **الفصل الثالث عشر** والاخر في هذا الباب فيتناول اجراءات تصحيح الاخطاء على اختلاف انواعها .

الفصل الثامن

في

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عالجنا اجراءات الدورة المحاسبية في الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من اننا قد حددنا الاجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير ان الهدف كان يتركز على ابراز خطوات الدورة المحاسبية ونبسيط اجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وبقترن بها .

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة اكبر من العمق الاجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاوُل نشاطا تجاريا . وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب ان لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي ، وان لم يكن الوحيد ، لايرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته ، وعلى هذا الاساس فاننا سوف نركز اساسا على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من اجراءات . وذلك بالاضافة الى توضيح الدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة والصالحة للتطبيق في هذه المشروعات .

٢ - المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والهام لايرادات المشروع التجاري . وتأسيسا على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كتبها (البضاعة) ،

وعادة ما يكتفى باستلحاق « المبيعات » بدلا من مبيعات البضاعة . وينسج
 سجل المبيعات طبقا على أساس اسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحويلها
 لعملائها وليس على أساس الاسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على
 أساسها . ويمثل الفرق بين السعرين - الشراء والبيع - هامش الربح
 الذى تحققه المنشأة من عمليات الاتجار فى البضائع (والذى يمثل من وجهة
 النظر الاقتصادية مقابل اضافة منفعة الزمان والمكان) (١) . ويتم تسجيل
 المبيعات دفتريا ، مشا فى نسب مشا أى يراود آخر . يجعلها دائنة مقابل جعل
 حساب النقدية او العملاء مدينا على حسب كون عملية اتبيع قد تمت نقداً و
 على الحساب . فاذا بلغت المبيعات يوم معين ١٥٠٠٠ جنيه مثلا ، والمبيعات
 الاجلة لنفس اليوم ٦٥٠٠ جنيه . فان تسجيل المبيعات يكون كالاتى :

من مذكورين

١٥٠٠٠ د/النقدية

٦٥٠٠ د/العملاء

٢١٥٠٠ الى د/المبيعات

اثبات المبيعات طبقا للفواتير بتاريخ ، واثبات المتحصل

بمستندات . .

(١) يتم اضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل
 بالصنيع ويطلق على ما يتم اضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة
 التشكيل » ، كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة بانتقالها من مكان
 وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة
 المكان » ، كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها فى اوقات وفرتها
 حتى تحين اوقا ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة
 الزمان » ، وأخيرا فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتلك وخاصة فيما
 يتعلق بالاشياء النادرة الثمينة القمية من وجهة نظر الحائز لها
 ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الحيازة » .

ولاجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الإدارة على البيع بالاجل . وعادة ما يقوم البائع بأعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضا للعميل في حالة المبيعات الاجلة عند شحن البضاعة اليه . وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة ، وأسمائها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستندا أساسيا لاجراء القيد السابق . ويمكن ان تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشواربي التجارية	
التاريخ : ١٩٨٤/١/٢٥		٧ شارع الهلانيات - بغداد	
المطلوب من : السيد الهادي الطحاوي وشركاه		تاريخ الشحن : اليوم	
شارع الزهراء المعبدى - البلدة		طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة	
كلى	جزئى	سعر	الكمية
بليم جنيه	بليم جنيه	بليم جنيه	
٤٨٠	١٢	٢٠	٤٠
٢٠	٢٠	٢٠	٢٠
بيان			
راديو ساتيو AMFM طراز S 128			
١٢١٦٠		جملة المطلوب	
		(اثنى عشر ألفا ومائة وستون جنيها)	
شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه			

وتمثل المبيعات التى يتم اثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالى الايرادات التى تتحقق للمشروع من هذا النشاط . والى هنا لم نخطف في الواقع عن الاجراءات التى سبق عرضها في الباب المتقدم . الا ان

طبيعة النشاط التجارى لا تكون فى الغالب بهذه البساطة . فالبيضة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تتلف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القنية . ويتوقف على هذه الاسباب أن اجالى قيمة المبيعات التى تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التى يحققها المشروع من هذا النشاط ، ما لم يؤخذ فى الاعتبار مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

٢ - ١ - مردودات المبيعات ، ومسوحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، أو عدم صلاحيتها للاستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التى سبق شراؤها من المنشأة ، والتى اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لا شك سوف يؤدى الى نقص الإيرادات التى سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن فى هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسى بالقدر الذى يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا بلغت مردودات المبيعات لثلاثين يوما مثلا ٣٥٠ جنيه ، منها ٦٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقى على الحساب . فإن القيد فى هذه الحالة يمكن أن يكون كالتالى :

٣٥٠ من ح/المبيعات

الى مذكورين

١٥٠ ح/التقنية

٢٠٠ ح/العملاء

اثبتت البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة للتعرف على مدى نجاحها في أرضاء عملائها فإن اثباتها يمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك نعد جرت العادة في العرف المحاسبي على اثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدين بتطبيقاته . ويجعل هذا الحساب مدينا بالمردودات التي تنتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقلل في الحساب الختامي في نهيتها مثلما تقلل مساهمات المصروفات . وعلى هذا الاساس يكون الاثبات السنوي لعملية المردودات السليقة كالآتي :

٢٥٠ من ح/مردودات المبيعات

الى مذكورين :

١٥٠ ح/التقديرة

٢٠٠ ح/الملاء

اثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضاتك في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع واثباتها نظرياً . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للبوصصات التي طلبها . وبدلاً من ردها للمنشأة لمؤسسة الشركة القائمة فيطلب منها اجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل اذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تطلب البضاعة المباعة عند وائفاء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للاستخدام (كمرحلة ثانية مثلا) بها يدفع العميل الى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الاثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يخص تخفيض ايرادات المبيعات الاجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في

حساب بهذا الاسم يحسم لهد' العرص ويجعل لدينا بالمسوحات الد
تقراها الشركة لعلانها على مدار الفترة المحاسبية .

وتتوضح ما تقدم نفترض المثال التالي :

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ٤/١٥ ببلغ
٢٦٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٢٢٠٠ جنيه . وفي يوم ٤/١٧ قام بعض
العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٢٤٠ جنيه ، منها ١٢١٥ جنيه ردت
للعلاء نقدا ، وفي يوم ٤/١٨ طلب احد العملاء تخفيض ٦٠ جنيه من سعر
البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود
بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحت الشركة النسخ المطلوب . ويتم تسجيل
هذه العمليات كالآتي :

اثبات المبيعات في ٤/١٥ :

من مذكورين

د/التقدي	١٢٢٠٠
د/العملاء	١٢٥٥٠

٢٦٧٥٠ إلى د/المبيعات

اثبات مبيعات اليوم طبقا للقوائم :

اثبات المبيعات في ٤/٧ :

٢٢٤٠ من د/مردودات المبيعات

إلى مذكورين :

د/التقدي	١٢١٥
د/العملاء	١٢٢٥

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم :

لوائح مسموحات المبيعات في ١٨/٤ :

٤٦. من مسموحات المبيعات

٤٦. الى ح/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ... مذكرة

الاضافة الصاترة منا رقم ... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستندا الى ما يعلق عليه مذكرات الخصم والاضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (او بالاجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة او جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة ان حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بارسال مذكرة اضافة تفيد العميل ان قيمة البضاعة المرتدة قد اضيف الى حسابه ، اى جعل حساب العميل دائنا بها . وكذلك الامر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون ان مسببات رد البضاعة الداعة قد لا تختب من الإسبيل التي تؤدي الى منح تخفيضات في سعرها . وعلى هذا الاساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل في حساب مستقل ، وانما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

٢ - ب - الخصم التجارى ، والخصم التقى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاوِل تجارة الجملة باصدار قوائم اسعار لبضائعها على اساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم اسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما

على هذه الاسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ١٠٪ منها ٥٪ خصمة
اذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للتجار فيها . كما قد
تؤدي التقلبات الى تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الاحين
الى عدم واقعية الاسعار المنشورة في قوائم الاسعار مما يضطر المشروع
الى ضرورة تغييرها . وبدلا من اصدار قوائم اسعار جديدة غالبا ما يقوم
المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجاري من الاسعار
الموضحة في قوائم الاسعار المصدرة . وقد يكون للخصم التجاري في صورة
نسبة واحدة مطبق في جميع الحالات او يكون في صورة مختلفة من النسب
التي يجرى تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الاسعار على التوالي .
وتطبق هذه الحالة الاخيرة على وجه الخصوص اذا تم اجراء عدة تخفيضات
متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال ان سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما
ورد في قوائم الاسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وان الشركة تمنح كبار عملاءها
خصما تجاريا على هذا السعر قدره ٢٠٪ ، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء
١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الاساس يكون حساب الخصم
التجاري كالآتي :

جنيه جنيه

١٠٠٠ السعر طبقا لقائمة الاسعار (١٠ × ١٠٠٠)

٢٠٠٠ - خصم تجاري بواقع ٢٠٪

٨٠٠٠ سعر البيع (للاف وحدة)

أما اذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من
النسب تطبق على التوالي ، كان يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ،
فلن حسب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي :

١٠.٠٠٠ السعر طبقا لمطابقة الاسعار

٢.٠٠٠ — الخصم الاول بواقع ٢٠٪

٨.٠٠٠ —

٨٠٠ — الخصم الثانى بواقع ١٠٪

٧٢٠٠ —

٣٦٠ — الخصم الثالث بواقع ٥٪

٦٨٤٠ — سعر البيع (للالف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجارى في الحالة الاخيرة ٢٠١٦٠ جنيه .

ويظهر الخصم التجارى في العادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري ، وانما تسجل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما نسرد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . و بالتالى فلا يزيد الخصم التجارى عن كون اجراء لتحديد سعر البيع الفعلى لا اكثر ولا اقل .

ويعد خصم الكمية في كثير من الاحيان من نفس طبيعة الخصم

التجارى . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من اسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة . واذا منح خصم الكمية للمعيل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطا بشرط سابق او لاحق ، فانه يعامل معاملة الخصم التجارى . بمعنى انه يستنزل من اسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترى . اما اذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما ، ففي هذه الحالة يتم اثباته في الدفاتر .

ولنفرض مثلا ان احد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة

من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقا لقوائم اسعار الشركة ١٢

جنيه . ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصما في السعر يعادل ٢٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة . نقبل العميل مباشرة واشترى ١٠٠٠ وحدة . نفى هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجاري كالآتي :

جنيه جنيه

١٢٠٠٠ السعر طبقا لقائمة الاسعار (١٢ × ١٠٠٠)

٢٦٠٠ - خصم كمية ٢٠٪

٩٤٠٠ ————— سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الامر بمثابة خصم تجاري .

ولنفرض في مثالنا السابق فان الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي : يمنح العميل خصم ١٠٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . نفى هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلا خلال العام فانه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فانه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ باثر رجعي . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ اضافية باثر رجعي وهكذا . وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من اظهار خصم الكمية في الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدي لاكتساب العميل له . ولنفرض في هذا المثال أن العميل :

١ - لم تصل مشترياته من الشركة الى ١٠٠٠ وحدة خلال العام .

٢ - بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام .

٣ - بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .
 ففي الحالة الاولى لن يستحق العميل خصما للكمية ، وتسجل المبيعات
 في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) بسعر القائمة على اساس
 ١٢ جنيه للوحدة .

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في
 دفاتر العميل) على اساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى
 ١٠٠٠ وحدة ، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة
 حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون
 قيود الاثبات الدفترى في دفاتر شركة النصر للتجارة كالآتي :

اثبات للمبيعات بسعر البيع المحدد في القائمة (١٠٠٠ وحدة الاولى \times ١٢
 جنيه) :

١٢٠٠٠	من د/الملاء
١٢٠٠٠	الى د/المبيعات
<hr/>	
اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :	
١٢٠٠	من د/خصم الكمية
١٢٠٠	الى د/الملاء (العميل نلان)
اثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على	
١٠٠٠ وحدة طبقا للاتفاق مع العميل .	
<hr/>	

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من مخزون	
٢١٦٠	د/الملاء
٢٤٠	د/خصم الكمية
٢٤٠٠	الى د/المبيعات
اثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقا	
للاتفاق .	
<hr/>	

ويلاحظ في هذه الحالة أنه بما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فانها استمرار للحالة الثانية ومتوقعة عليها وتكون القيود الففترية كالآتي :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكلمة للـ ١٥٠٠ وحدة المنفق عليها :

من مكورين

٣٢٤٠ د/الملاء

٣٦٠ د/خصم الكمية

٣٦٠٠ الى د/المبيعات

اثبات خصم الكمية الاضافي بمعدل ٥٪ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة

بعد استبعاد الخصم الاول :

٨١٠ من د/خصم الكمية

٨١٠ الى د/الملاء (المبل فلان)

خصم كمية اضافي بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات المبل ١٥٠٠

وحدة طبقا للاتفاق (١٦٢٠٠ × ١٠٠)

اثبات مبيعات ١٠٠ وحدة ليا زاد من ١٥٠٠ وحدة :

من مكورين

١٠٢٦ د/الملاء

١٧٤ د/خصم الكمية

١٢٠٠ الى د/المبيعات

مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل

١٠٪ ثم ٥٪ .

ويجب أن يراعى في مثل هذه الاحوال أن شروط منح خصم الكمية هي

التي تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلا في مثالنا السابق أن تكون

الشروط : ٥٠٠ وحدة الاولى بسعر القائمة : ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . نفى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الاولى ، كما ان الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لان شرط اكتساب العميل له ليس له اثر رجعى .

كما يقوم البائع في كثير من الاحيان بمنح العميل (المشتري) خصما نقديا لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم **الخصم النقدي** او خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه . فاذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقدا ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصم نقدي . وانما يلزم لوجود الخصم النقدي ان يمارس المشروع سياسة البيع الاجل لعملائه ، بما عد يؤدي به الى منح العملاء الذين يتومون بسداد حساباتهم بسرعة خصما على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعا لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها اذا تم السداد في خلالها . وغالبا ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلا ان السداد يجب ان يكون في خلال ٣٠ يوم ، واذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ ايام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ . ويمكن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارفة ، عليها كالاتى (٢٪ / ١٠ ايام ، صافي ٣٠ يوم) بمعنى ان العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ اذا قام بالسداد خلال ١٠ ايام ، والا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوما .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطا بتحقيق عملية السداد في خلال

فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعا تتيمن تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي . وعندها تتحقق الواقعة المؤدية لاكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة ، فانه يلزم اثبات الخصم النقدي دفتريا . ولنفترض ان شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ١٠ ٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .
نقيم اثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي :

١٠.٠٠٠ من ح/العلاء (حسن)

١٠.٠٠٠ الى ح/المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم ... بتاريخ .

واذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة ايام فانه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما اذا قام العميل بالسداد خلال العشرة ايام المكتسبة للخصم فان حساب الخصم واثباته يكون كالآتي :

الخصم النقدي = $10.000 \times \frac{90}{100} = 9.000$ جنيه

صافي القيمة التي يسدها العميل ١.٠٠٠

اجمالي قيمة الفاتورة ١٠.٠٠٠

ويكون اثبات التحصيل من العميل واثبات الخصم النقدي كالآتي :

من مفكوكين

٩.٠٠٠ ح/التقدي

٥٠٠ ح/الخصم النقدي المسوح به

١٠.٠٠٠ الى ح/العلاء (العميل حسن)

سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم

النقدي بواقع ٥ ٪ .

ويلاحظ ان الخصم النقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه،
ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - ج - ملخص إجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

ينصح لنا مما تقدم ان الحسابات التي تحدد مقدار الايرادات المحققة
نملا عن عمليات البيع تتلخص في الآتي :

١ - حساب المبيعات : ويجعل دائنا بقتية المبيعات النقدية والآجلة
طبقا للنوائير بعد استبعاد الخصم التجارى ان وجد ، وحساب المبيعات
حساب دائن بطبيعته .

٢ - حساب مردودات المبيعات : ويجعل مدينا بقتية ما يقوم العملاء
برده من بضائع طبقا للأسعار التي قابوا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه
المردودات من مبيعات نقدية او آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب
مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسوحات المبيعات : ويجعل مدينا بقتية تخفيضات السعر
التي تمنحها الشركة البائنة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة
للمواصفات التي يطلبها العميل او نتيجة التلفيات البسيطة التي تحدث بها
نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسوحات المبيعات حساب مدین
بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسوحات في حساب واحد
كما سبق ان ذكرنا .

٤ - خصم الكمية اذا كان هناك مبرر لاثباته : ويجعل مدينا بقتية
الخصم الممنوح للعملاء طبقا للنسب المتفق عليها معهم اذا تحقق الشرط الذي
يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو ايضا
من الحسابات المتينة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدي او خصم تمجيل الدفع : ويجعل مدينا بقتية الخصم

الممنوح للملاء طبقا للنسب التي تقررها الشركة البالغة اذا تحقق شرط اكتساب الملاء له . وهو ايضا من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الاساس يمكن القول ان صافي المبيعات تتمثل في اجناس المبيعات (دائن) مخصوما منها المسوحات والمردودات والخصم (وهي حسابات مدينة) . ونقدم فيما يلي مثالا مبسطا لزيادة الموضوع ايضا .
قامت شركة الاثاث الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/١ - باعت بضاعة للميل مدوح بمبلغ ٥٠٠ جنية نقدا . وباعت بضاعة للميل شعيب بمبلغ ١٥٠٠ جنية بشروط ٢٪ ١٠ ايام مسدداً ٣٠ يوم .

١/٢ - قام مدوح برد بعض اثاث الذي بلغت قيمته ١٧٠٠ جنية وتسلم القية نقداً ، كما طلب شعيب من اشركة تخفيض سعر بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ١٢٠٠ جنية لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحت الشركة السماح المطلوب .

١/٥ - باعت الشركة للميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الاسعار ٢٠٠٠ جنية بخصم تجارى ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ على التوالى على الحساب وشروط سداد ٢٪ ٧ ايام ، صافي ١٥ يوم .
١/٧ - قام الميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ - باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنية نقداً ، ١٣٥٠ جنية على الحساب .

١/١٤ - قام الميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣٠٠ جنية ، ومن المبيعات الاجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنية .

ويكون اثبات هذه العمليات دفترية كالآتي :

١/١ - تسجيل المبيعات بأجمالي القيمة :

من مذكورين

د/النقدية ٥٠٠ر٥

د/الملاء (شعيب) ١٥٠ر٥٠

الى د/المبيعات ٢٠٠ر٥٠

اثبات المبيعات النقدية والاجلة لليوم بشروط ٣٪ ١٠

ايام صافي ٣٠ يوم .

١/٢ : اثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسوحات :

من مذكورين

د/مردودات المبيعات { او من د/مردودات ١٧٠ر٥٠
د/مسوحات المبيعات { ومسوحات المبيعات ٢٠ر٥٠

الى مذكورين :

د/النقدية ١٧٠ر٥٠

د/الملاء (شعيب) ٢٠ر٥٠

مردودات نقدية ومسوحات للعميل شعيب

١/٥ : حساب الخصم التجاري واثبات المبيعات لخصم :

٢٠٠ر٥٠٠ سعر البيع طبقا للقائمة

٤٠٠ر٥٠ - خصم تجارى اول بنسبة ٢٠٪

١٦٠ر٥٠

١٦٠ر٥٠ - خصم تجارى ثلث بنسبة ١٠٪

١٤٤ر٥٠

٦٢ر٥٠ - خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪

سعر البيع الفعلى :

١٢٧٨ر٥٠

ويكون قيد المبيعات الآتي :

١٢٧٨٠ من د/الملاء (غسان)

١٢٧٨٠ إلى د/المبيعات

مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢ / ٧ أيام .

صافي ١٥ يوم .

١/٧ : حساب الخصم التقدي للميل شعيب وسداد حسابه

المبيعات للميل ١٥٠٠٠ جنيه

يخصم المسوحات ١٣٠٠

المبلغ المستحق عليه الخصم التقدي ١٣٧٠٠

الخصم التقدي بمعدل ٣٪ = $\frac{3}{100} \times 13700 = 411$ جنيه

ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين

١٢٧٨١ د/النقدية

٤١١ د/الخصم التقدي المسروح به

١٢٧٠٠ إلى د/الملاء (الميل شعيب)

اثبتت سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح
ومنحه خصم تقدي بمعدل ٣٪ طبقا لشروط

السداد .

١/١ : اثبت المبيعات :

من مذكورين

١٥٠٠٠ د/النقدية

١٢٥٠٠ د/الملاء

١٢٥٠٠ إلى د/المبيعات

١/١٤ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصما نقديا لان تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم (٢ % ٧ ايام ، صافي ١٥ يوم من تاريخ ١/٥) :

١٢٧٨٠ من ح/النقدية

١٢٧٨٠ الى ح/الملاء (غسان)

سداد العميل غسان لرصيد حسابه

اثبات مردودات المبيعات :

٢٥٠٠ من ح/مردودات المبيعات

الى مذكورين :

٥٠٠ ح/الملاء

٢٠٠٠ ح/النقدية

اثبات مردودات نقدية ٢٠٠٠ جنيه وأجلة ٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الاستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم

كالآتى :

ح / المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/ ١	من مذكورين (نقدية وعلاء)			٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١/ ٥	من / الملاء			١٢٧٨٠	٢٣٧٨٠
١/١٠	من مذكورين (نقدية وعلاء)			٢٨٥٠٠	٦٢٢٨٠

د/مردودات المبيعات

١٧٠٠	١٧٠٠	الى د/التقديمية
٢٠٠	٢٥٠٠	الى مذكورين (تقديمية وعلاء)

د/مسموحات المبيعات

٣٠٠	٣٠٠	الى د/الملاء
-----	-----	--------------

د/الخصم التقديمي المسموح به

١١	١١	الى د/الملاء
----	----	--------------

هذا ويقتل حساب المبيعات - كما سبق ان ذكرنا - في الحساب الختامي بجمل الاول مدينا والثاني دائنا في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقتل حسابات المردودات والمسموحات ، والخصم التقديمي (على المبيعات) في الحساب الختامي ايضا كما لو كانت من حسابات المصروفات ، اي يجعل الحساب الختامي مدينا بها وتجعل هي دائنة . هذا من حيث الاقتال . اما من حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فانه لمن المفيد ان يتمكن القارئ من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف ينفع تفصيلا فيما بعد) . وعلى هذا الاساس يمكن ان تظهر هذه الحسابات الاربعة في جانب الايرادات (الدائن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (بفرض ان الفترة المحاسبية لشركة الاناثات الحديثة تنتهي في ١/١٥ مثلا) (انظر الصفحة التالية) .

ويرامى ان الحساب المدين تعكس اشارته عكسا يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي اي يوضع باشارة سالبة (يخصم) ، ولذلك نفس الاثر في حالة اظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامي . فالمفروض مثلا ان حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب

شركة الائتلات الحديثة

الحساب الختامى عن الفترة من ١/١ الى ١/١٥

الإيرادات

إجمالي المبيعات (من د/المبيعات)	٦٢٢٢٨٠
يخصم :	
مردودات المبيعات (الى د/مردودات المبيعات)	٥٢٠٠
مسموحات المبيعات (الى د/مسموحات المبيعات)	١٣٠٠
الخصم للتدنى المسموح به (الى د/الخصم للتدنى)	٤١١
	٦٩١١
صافي المبيعات	٥٥٣٦٩

الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات ، والخصم للتدنى (على المبيعات) .
وذلك لأن قيد انتقالها في هذا الحساب يكون كالآتى :

٦٩١١ من د/الحساب الختامى

الى مذكورين

د/مردودات المبيعات	٥٢٠٠
د/مسموحات المبيعات	١٣٠٠
د/الخصم للتدنى	٤١١

وبرغم ذلك فان ظهورها في الجانب الدائن بإشارة سالبة (اى بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس اثر اظهارها في الجانب المدين .
نهى في كلتا الحالتين تؤدي الى انقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار .
نفى الجانب المدين هى زيادة في المصروفات ، وهى في الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات .
الا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن للقارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات

الصفافية ومكوناته الذى يبينها دون الحاجة الى اجراء عمليات حساسة خارجة لبند الحساب الختامى .

٢ - اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها احد عناصر المحسوبات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وانما اقتصرنا على اعتبار انها محددة ومعطاة . والواقع ان تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الاجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن ان يتبع احدى طريقتين فى هذا الشأن : الاولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فاذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تبنت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فان الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . اما اذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة الا فى نهاية الفترة المحاسبية فان الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف اجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على اساس انها الطريقة التى اتبعناها ضمننا فى الاجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الاخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتاكيد ان المخزون من البضاعة هو من مكونات الاصول (المتداولة) ، وعندما يواجده لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فانها تمثل قيمة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذى اطلقنا عليه رميد اول الفترة (او اول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة

لا عراض الاتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدينًا بها مقابل جعل
حساب النقدية أو الدائنين دائنًا على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو
بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتحدد تكلفتها ،
كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينًا وحساب البضاعة دائنًا بهذه
التكلفة . هذا يمثل في الواقع بلخص لطريقة المخزون المستمر باختصار
يفتقر الى شيء ما من العمق المنطقي .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد ان طريقة المخزون
المستمر تقوم على حسابين :

- ١ - حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .
- ٢ - حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو ح/تكلفة المبيعات (وهو من
حسابات المصروفات) .

والحساب الاول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التعرض له .
ويزداد رصيد كل من الحاسبين بجملة مدينًا وينقص الرصيد بجملة دائنًا ،
لان كل منهما من الحسابات الدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فان حساب المخزون يجعل مدينًا
بتكلفة البضائع المشتراة . وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافاً
اليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشتريّة .
وفي بعض الاحيان قد ينطوى ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة
لمحل المشتري . وفي هذه الحالة ، اذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً
بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على
الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشتري فان القيد يكون كالآتي :

الى مخزون

٢٥٠٠٠ د/النقدية

٢٥٠٠٠ د/الدائنون (او الموردين)

اثبات: شراء بضاعة نقداً وعلى الخشاب منها

تكلفة النقل والتسليم .

ولا يتم اجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة الضحى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير ، ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الاسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها ، وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لاحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على اصول المشروع من البسوة والاختلاس والضياع ، لن نعرض له في هذا المقام .

اما اذا لم ينطوى سعر الشراء على تكلفة النقل والشحن والتأمين والتفريغ (ان وجدت) ، فان عملية النقل قد توكل للبائع او قد يلتزم المشتري بتربيتها مع الغير ، او قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية ، فاذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما ينطوى عليها الباتورة الواردة منه كبند مستقل من بندها . اما اذا قام المشتري بتربيتها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلا) ففي هذه الحالة نجد ان فاتورة البائع تنطوى على ثمن البضاعة بدون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة عن الغير الذي قام بعملية النقل ، فاذا قام المشتري بتل البضائع بوسيلة الخاصة (سيارته الخاصة مثلا) ، فان تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نعرض لها هنا . وفي كل الاحوال السابقة يتحصل

حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشتري ، وذلك بجعله مدينا بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧ر٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخزن شركة الضحى مقابل ٣٨٠ جنيه نقداً . فإن قيد اثبات هذه العملية يكون كالآتي :

١٧ر٣٨٠ من ح/مخزون البضائع

الى مخزون

١٧ر٠٠٠ ح/الدائنون (الموردون)

٣٨٠ ح/التقنية

شراء بضاعة على الحساب ومداد تكاليف النقل نقداً

ونظّم بما تقدم أنه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتأمين وفك وحزم وما شابه ذلك .

٢ - ١ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر :

يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالمادة يجعل حساب التقنية أو العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائناً . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة الى ذلك اجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات البرم أو فترة قصيرة نسبياً) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب مخزون البضائع دائناً بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في

أى تاريخ معين . ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف الى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات - كما سبق أن أوضحنا - يستدعى إجراء قيد اضافى لاستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات الخصومات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى اصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً - لتوضيح ذلك - أن شركة سعدون للتجارة قد قامت بالمعاملات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٨٤/١/٢١ :

١ - باعت بضاعة نقداً تكلفتها ٧٣٥٠ جنيه ببلغ ١٠٧٥٠ جنيه .
٢ - باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٢٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٥٠٠٠ جنيه بخفض تجارى ٢٠٪ .

٣ - رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة تبلغ تكلفتها ٢٢٠٠ جنيه وسعر بيعها ٢٦٠٠ جنيه ، منها ٢٧٥٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب .

٤ - اشترت الشركة بضاعة ببلغ ٢٣٢٠٠ جنيه تسليم مغل البائع وبلغت مصاريف النقل لقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

٥ - كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٢٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٣٧٢٥٠ جنيه .

ويتم اثبات العمليات من ١ - ٤ بإجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الاولى : بيع نقدا :

١ - ١٠٧٥٠ من د/التقديرة
الى د/المبيعات ١٠٧٥٠
تسجيل المبيعات التقديرية عن اليوم .

ب - ٧٢٥٠ من د/تكلفة البضاعة المباعة
الى د/مخزون البضائع ٧٢٥٠
تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقدا عن اليوم .

العملية الثانية : بيع على الحساب :

١ - سعر البيع بعد الخصم التجاري = $٢٥٠٠٠ \times \frac{٩٠}{١٠٠} = ٢٢٥٠٠$ جنيه
٢٠٠٠٠ من د/الملاء

٢٠٠٠٠ الى د/المبيعات
تسجيل المبيعات الاجلة عن اليوم
ب - ١٢٢٥٠ من د/تكلفة البضاعة المباعة
الى د/مخزون البضائع ١٢٢٥٠

اثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن

اليوم .

هذا وقد كان من الممكن اثبات العمليتين الاولى والثانية بتعيين كالاتى :

من مذكورين :

١٠٧٥٠ د/التقديرة
٢٠٠٠٠ د/الملاء
الى د/المبيعات ٣٠٧٥٠
من د/تكلفة البضاعة المباعة ١١٦٠٠
الى د/مخزون البضائع ١١٦٠٠

العملية الثالثة : رد البضاعة :

١ - ٣٦٠٠ من د/مردودات المبيعات

الى مذكورين

٢٧٥٠ د/النقدية

٨٥٠ د/الملاء

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم

ب - ٢٤٠٠ من د/مخزون البضائع

٢٤٠٠ الى د/تكلفة البضاعة المباعة

اثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٢٤٥٠٠ من د/مخزون البضائع

الى مذكورين

٢٣٢٠٠ د/الدائنون (او الموردون)

١٣٠٠ د/النقدية

اثبات المشتريات الاجلة ومسادد مصاريف النقل

والتأمين نقدا .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي :

د/تكلفة البضاعة المباعة

رصيد دائن ٢٧٥٠٠

٢٧٢٥٠			رصيد	١/٢٠
٤٤٦٠٠	٧٢٥٠		الى د/مخزون البضائع (مبيعات)	١/٢١
٥٦٨٥٠	١٢٢٥٠		الى د/مخزون البضائع (مبيعات)	"
			من د/مخزون البضائع	"
٥٤٦٥٠	٢٤٠٠		(مردودات)	

د/مخزون البضائع

مدين دائن رصيد

٤٢٣٨٠		رصيد	ب
٢٥٠٣٠	٧٣٥٠	من د/تكلفة البضاعة المباعة	١/٢٠
٢٢٧٨٠	١٢٢٥٠	من د/تكلفة البضاعة المباعة	١/٢١
٢٥١٨٠	٢٤٠٠	الى د/تكلفة البضاعة المباعة	
		(مردودات)	ب
٤٦٦٨٠	٢٤٥٠٠	الى مذكورين (دائنون ونقدية)	ب

ويتخصص الحاصلين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات . ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٤٦٦٨٠) جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسى في تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للإدارة الوقوف على ما لديها فعلا من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أى وقت تشاء . ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الاختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلا مع الرصيد الذى يظهر فى حساب مخزون البضائع . وإذا تبين للإدارة وجود اختلافات جوهرية فانها تقوم باتخاذ الاجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر فى الاصناف قليلة العدد من حيث وحداتها او غالبية الثمن من حيث قيمتها ، او كلاهما . مثال ذلك السيارات (فى تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما الى

ذلك . اما طريقة المخزون الدورى او الفترى ا التى سبرد شرحها حالا ا
نستخدم فى الاصناف كثيرة العدد رخصة الثمن - كالمصابير والصوامير
مثلا ا .

ويماحب طريقة 'المخزون المستمر' استخدام بطاقة معينة لكل صنف
من اصناف البضائع . نوضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم
بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند انهام كل من هذه العمليات . ويطلق
على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهى فى أبسط صورها
يمكن ان تتخذ الشكل التالى ا البيانات الواردة فيها افتراضية) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	الوارد			المصادر			الرصيد	
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة
١٩٨٤								
١ / ١							٢٠٠٠	١٢
١ / ٧	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				٩٠٠٠	١٢
١٥ /				٦٥٠	١٢	٧٨٠٠٠	٢٥٠٠	١٢

وتوضح خانة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط
تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن
ان يكون عن طريق الشراء او رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين
خانة الصادر الكمية التى تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة
المصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فان الصادر قد يكون للعملاء لتام
بيعه او للبوردين لرده اليهم لسبب او لآخر . وتوضح خانة الرصيد الكمية
الموجودة بعد كل عملية وارد او صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .
هذا ولان حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المعروفات،

فان رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاتصال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا) . اما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كإصل من الأصول المتداولة .

٣ - ب - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن التآراء أيضا من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في ظل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحا لتغطية باقى المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاح « مجمل الربح » أو « الربح الإجمالي » أو « الهامش الإجمالي » وسوف نجرى على استخدام الاصطلاح الاول (مجمل الربح) . وتحقيقا لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلا من اتخاذ لشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الارصيدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات)

شركة نفرتيقى التجارية في ٨٥/٦/٣٠ :

ارصدة مدينة ارصدة دائنة

جنيه	جنيه
مبيعات ومردودات مبيعات	١١٥٠٠
خصم نقدي مسموح به	٧٢٠٠
مسموحات مبيعات	١٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٩٧٥٠٠
مخزون البضائع	٤٢٧٠٠
اجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع	٤٢٥٠
ايجار المعرض	١٧٥٠
دعاية واعلان	٢٥٠
مصاريف نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠
مصاريف ادارية	١٢٠٠٠

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

شركة نفرتيتي التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٨٥/٦/٢٠

اجمالي المبيعات ١٦٢٧٠٠

يخصم

مردودات مبيعات ١٢٥٠٠

خصم مسموح به ٧٢٠٠

مسموحات مبيعات ١٥٠٠

٢٠٢٠٠

صافي المبيعات

١٤٢٥٠٠

جنيه	جنيه	جنيه
١٤٢٥٠٠	ما قبله	
٩٧٥٠٠	يخصم : تكلفة البضاعة المباعة	
٤٦٠٠٠	مجل الربح	
	يخصم : المصاريف البيعية	
١٢٥٠	اجور ومرتبات عمال البيع	
١٧٥٠	ايجار المعرض	
٣٥٠	دعاية واعلان	
٦٥٠	نقل مبيعات للملاء	
٧٠٠٠		
١٢٠٠٠	مصاريف ادارية .	
١٩٠٠٠		
٢٧٠٠٠	صافي الربح	

والواقع انه قد جرت العادة في العرف المحاسبى (العربى والاوروبى دون الامريكى) على تقسيم الحساب الفتامى الى حسابين : الاول يخص مظهر نتيجة عمليات الاتجار فى البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة . والثانى يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من ارباح (او عجزها من خسائر) ، مضافا اليها الايرادات الناتجة من الانشطة الاخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة ، مع باقى المروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من ارباح (او خسائر) صافية . ويطلق على هذا الحساب الاخير حساب الارباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلا فى نهاية هذا الفصل .

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدورى أو الفترى :

قد نرى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التى تقوم المنشأة بالاتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع . يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مدينا وحساب المخزون دائنا . ذلك بالإضافة الى ضرورة تسوية باقائات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك فى أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريق المخزون الدورى . فما لم تبرر القبية المرتفعة للأصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد ترغب فى اتباع طريقة المخزون الدورى (أو الفترى) ، والتى تعتبر أقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يمس محاسبيا طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلا من جعل حساب المخزون مدينا بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء - دون مصاريف النقل والشحن والتأمين فى العادة - يطلق عليه حساب «مشتريات البضائع» . ولاتحدد تكلفة البضاعة الموجودة فى مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجودا فى بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالآتى :
الارقام افتراضية) .

جنيه جنيه

م. ٢٢٢٠٠ - مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود

في بداية الفترة المحاسبية)

+ مشتريات البضائع خلال الفترة ٥٧٣٠٠

البضاعة المتاحة خلال الفترة ٨٠٥٠٠

- مخزون آخر الفترة من البضائع (في العادة يكون ٦١٠٠

الرصيد الموجود طبقا للجرد الفعلي)

تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٧١٤٠٠

ويتسجل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع
الإدارة معرفة مقدارها : وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل
نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ،
إلا أنها (أي المشتريات) يتم اقتطاعها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية
الفترة بجمعه مدينا وجعل حساب المشتريات دائنا ، كذلك الأمر فيما يتعلق
بمخزون أول الفترة .

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل
مخزون آخر الفترة مدينا والحساب الختامي دائنا . أي أن مخزون أول
الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات باقتطاعها في الحساب
الختامي ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله
من مصروفات إلى أصول بجعل الحساب الختامي دائنا وحساب مخزون
بهاية الفترة مدينا .

٤ - أ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في

ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص مما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل

طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات لدينا بئس البضاعة المشتراة ويؤدي الى زيادة الاصول النقدية . واذا تم الشراء نقداً فان الاصول تنقص بتقدير ما يجعل به حساب النقدية دائناً . أما اذا تم الشراء على الحساب فان حسابات الالتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الاصول الناتجة عن المشتريات الاجلة .

ولنفرض أن شركة المجرة للانجار في الادوات الالكترونية قامت في ١/٧ بالآتي :

شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه .
 شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه .
 فيكون قيد المشتريات في ظل المخزون الدوري كالآتي :

٤٩٧٠٠ من ح/مشتريات البضائع

الى مخزون :

٢٧٢٠٠ ح/النقدية
 ٢٢٧٠٠ ح/الدائنون (او الموردين)

اثبات المشتريات النقدية والاجلة عن يوم ١/٧

فيترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (اصول) بمبلغ ٤٩٧٠٠ جنيه وتنقص النقدية (اصول) بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل للبضاعة المشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الاساس يجعل حساب المشتريات لدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشتري . أما اذا كان سعر الشراء لا يتضمن :

تكاليف النقل. وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وتفريغ وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مدينا في ظل طريقه المخزون المستر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدورى ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معا إلى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذى يجعل مفيضا بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب من عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلا أن تكلفة نقل البضائع التى قامت شركة الجهره بشرائها في ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في مأتورة شركة النقل التى لم تسدد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتى :

٤٢٨ من ح/النقل للداخل
٤٢٨ إلى ح/الدائنون (أو الموردين)

أثبتت تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدورى يظهر في ميزان المراجعة الذى يتم اعداده في نهاية الفترة المحاسبية الارصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة الا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة

المباعة . هنا في طريقة المخزون المستمر فان رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الوجود فعلا في المخزون في نهاية الفترة . ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضا رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة . ذلك لأن عمليات تسوية المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بغية مسددة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر ، أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسوية . الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند قيام عملية البيع يجعل حساب النقدية لدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء لدينا بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائنا . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ١/١/٨٤ لاخذي الشركات بلغ ١٢٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ١٢/٣١/٨٤ مبلغ ١٤٢٢٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ٨٦٠٠ جنيه . وعند الجرد انفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٥٠٠

جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل نفى ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :

جنيه	جنيه
بضاعة أول الفترة (رصيد ٨٤/١/١)	١٢٧٠٠
+ مشتريات البضائع خلال العام	١٤٣٢٠٠
+ تكلفة النقل للداخل	٨٦٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٦٤٥٠٠
- مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٨٤/١٢/٣١)	٢٢٥٠٠

تكلفة البضاعة المباعة خلال العام ١٤٢٠٠٠

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كإرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم اقتطاع الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الفعلي بالتقيد الآتي :

١٦٤٥٠٠ من ح/ الحساب الختامي

الى مذكورين :

١٢٧٠٠ ح/مخزون بضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ ح/مشتريات البضائع

٨٦٠٠ ح/النقل للداخل

اقتطاع الحسابات الموضحة في الحساب الختامي

في ١٢/٣١ .

ويترتب على هذا التقيد تحول هذه الحسابات الى محروقات ، غير ان

ما يجب تحويله إلى مصروفات فعلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي مازالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم اثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالي :

٢٢٥٠٠ من د/مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ من د/مخزون بضاعة آخر الفترة

اثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً :

للجرد الفعلي .

ويترتب على القيدتين السابقين أن جعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه ، ليكون صافي ما جعل به هذا الحساب مديناً هو ١٤٢٠٠٠ جنيه ، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتي تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة في اظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي . فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات في نهاية الفترة : على أن يقلل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة واتخاذها في الحساب الختامي في نهاية الفترة في هذه الحالة كالآتي :

١٦٤٥٠٠ من د/تكلفة البضاعة المباعة

إلى مكوّنين :

١٢٧٠٠ د/مخزون البضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ د/مشتريات البضائع

٨٦٠٠ د/النقل للداخل

اتقال الحسابات بعاليه في حساب تكلفة البضاعة

المباعة

٢٢٥٠٠ من هـ/مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ الى هـ/تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة البضاعة

المباعة .

والى هنا فان كل الاختلاف يتحدد في احلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . ويترحيل القيدان السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٠٠٠ جفيه) مثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى اقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامى بالقيد الآتى :

١٤٢٠٠٠ من هـ/الحساب الختامى

١٤٢٠٠٠ الى هـ/تكلفة البضاعة المباعة

اقفال تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامى.

وبالرغم من ان كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الاثر على الحساب الختامى ، فان الطريقة الثانية (توسيط هـ/تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الاولى لاغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - ج - مردودات ومسحوبات المشتريات والخصم التقدي في ظل طريقة

المخزون الدورى :

عرضنا حتى الان كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة بالاعتصار على الاجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وكيفية سبق القول عند بيع البضاعة انه يمكن ان يرد العميل جزءاً منها او يجرى عليها تخفيضات في السعر ، او يستفيد بخصم نقدي عند التسداد المبكر

قيمة مشترياته من المنشأة ، فانه يمكن للمنشأة التي تقوم بشراء بضاعة لأغراض الاتجار فيها أن ترد جزءا من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه اجراء تخفيض في السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذي يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعا لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسوحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب (لن نتعرض للخصم التجاري باعتباره لا يسجل في دفاتر البائع ولا المشتري) في ظل طريقة المخزون الدوري في هذا البند الفرعي ، على أن نتناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقا .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للمواصفات) ، فانها تعالج على انها « **مردودات مشتريات** » . أما اذا طلبت المنشأة المشتريه من المورد اجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراه دون ردها ، فان هذا التخليص - عندما يسمح به المورد - يعالج على انه « **مسوحات مشتريات** » . وكما كان عليه الامر فيما يتعلق بمردودات ومسوحات المبيعات ، فانه يمكن جمع مردودات ومسوحات المشتريات في حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منها في حساب مستقل . وعلى التخليص من حسابي مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات ، فان حسابي مردودات المشتريات ومسوحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي الى تخفيض تكلفة المشتريات الدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسوحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري نفترض المثال التالي : قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ١٩٧٥٠ جنيه ذلك لإختلاف الصنف ، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الاصناف المشتراه من الموردين ببلغ ٣٢٥٠ جنيه نظرا

لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٢.٠٠٠ من ح/الموردون (او الدائنون)

الى مذكورين :

١٦٧٥٠ ح/مردودات المشتريات (او ح/مردودات ومسوحات

٣٢٥٠ ح/مسوحات المشتريات) المشتريات

اثبات رد البضاعة المشتراه للموردين والحصول على

السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسوحات المبيعات ، فانه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائنا بقتية المردودات والمسوحات الخاصة بالمشتريات ، الا أن اثبات المردودات والمسوحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى تومير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابي مردودات المشتريات ومسوحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل انتقالها في الحساب الختامي (او تنقل في الحساب الختامي مباشرة اذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣.٠٠٠ ر.جفيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٢٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ٣/١ مثلا، فإن قيد اثبات المشتريات في ٣/١ يكون كالآتي :

٣٠٠٠٠ من د/مشتريات البضائع

٣٠٠٠٠ الى د/الموردون (أو الدائيون)

اثبات مشتريات اليوم على الحساب .

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها
الخصم النقدي الوارد في شروط الموردین ، فإن القيد يكون كالآتي :

٣٠٠٠٠ من د/الموردون

الى مذكورين :

٢٩١٠٠ د/التقدي

٩٠٠ د/الخصم النقدي المكتسب

سداد الموردین خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب

الخصم بواقع ٣٪ من ٣٠٠٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠٠ × $\frac{3}{100}$) =

٩٠٠ جنيه

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من
الحسابات المدينة بطبيعتها ، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات
يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة
المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافا اليه تكلفة توصيل
البضاعة من محل البائع الى مقر المشتري . وعلى هذا الاساس فإن الخصم
النقدي المكتسب يعني ان شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر
تلكتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة
المشتراة به . وبذلك تيقظ حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات
خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد
التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات
على اساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى اذا لم تكن

المنشأة المشتريته تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم . ولاشك في ان هذه الطريقة يترتب عليها ابراز الخصم الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٢٩٢٠٠ من ح/المشتريات

٢٩١٠٠ الى ح/الموردون

اثبات المشتريات الاجلة بمصافي القية بعد امتبعاد الخصم النقدي

المقرر خلال عشرة ايام من تاريخه $(\frac{3}{100} \times 30000 = 900 \text{ ج})$

فاذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لاكتساب الخصم يكون التيد كالآتي :

٢٩١٠٠ من ح/الموردون

٢٩١٠٠ الى ح/التقنية

سداد الموردون في الفترة المقررة لاكتساب الخصم

لما اذا تاخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم ، فان المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٠٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم اثبات السداد كالآتي :

٩٠٠ من ح/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الاجلة

٩٠٠ الى ح/الموردون

اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام

بالسداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم

٣٠٠٠٠ من ح/الموردون

٣٠٠٠٠ الى ح/التقنية

اثبات سداد الموردين

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلا منه ح/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الاعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل - في ظل طريقة المخزون الدوري - الجمع بين الطريقتين ، اي اظهار الخصم النقدي المكتسب فعلا نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للادارة المالية وما عليهما من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم اثبات المشتريات كما في الطريقة الاولى بسعر الشراء الآجل ، اي في مثالنا الجارى ببلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الاولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائنا بقيمة الخصم والتفدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مدينا . أما إذا تراخى السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلى :

الى مذكورين :

ح/الموردون	٣٠٠٠٠
ح/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	١٠٠

الى مذكورين :

ح/التفدية	٣٠٠٠٠
ح/الخصم النقدي المكتسب	١٠٠

اثبات سداد الموردين بالكامل واثبات الخصم النقدي المفقود نتيجة التأخر في السداد .

وبعالم حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالنسبة للزمن (1)) والذي يتم إقفاله في الحساب الختامي .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات . فمعناها لا يقوم الميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالبة لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون الميل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان الميل للخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الإيرادات بطبيعتها .

٤ - د - صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد مجمل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات (انظر نهاية البند ٢ - هـ) ، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدي المكتسب . ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي (الأرقام افتراضية) :

(1) إذا كانت شروط الشراء : ١٪ / ١٠ أيام ، صافي ٢٠ يوم وبمبلغ المشتريات الآجل ١٠٠ جنيه ، فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، إذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعني معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{1}{100} \times \frac{100}{365} = 27.4\%$ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات التي يمكن الافتراض بها من الفير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم .

جنيه	جنيه
مشتريات البضائع	١٧٢٣٥٠
نقل للداخل	١١٦٥٠
<hr/>	
مجموع	١٨٤٠٠٠
يخصم : مردودات المشتريات	١٢٢٧٠
مسموحات المشتريات	٦٣٢٠
الخصم النقدي المكتسب	٢٤١٠
<hr/>	
	٢٢٠٠٠

صافي تكلفة مشتريات البضائع ١٦٢٠٠٠

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتها هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر أرصدهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهي دائنة بطبيعتها، وتظهر أرصدها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقتل هذه الحسابات الخمسة في الحساب الختامى في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقتل في الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقتل في الجانب المدين أيضا ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعالیه) ، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنقط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح في تلك طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة
محلات الشواربي في نهاية العام :

أرصدة مدينة أرصدة دائنة :

بيوعات ومردودات بيعات	٢٥٢٧٥٠٠	٢١٤٢٠
مسموحات بيعات		٧٤٢٠
خصم نقدي مسموح به		٩٢٠٠
مصاريف نقل للخارج (نقل بيعات للعملاء)		٦٥٠٠
مشتريات ومسموحات مشتريات	١٢٢١٠	٢٤١٣٠٠
مردودات مشتريات	٨٥٩٠	
خصم نقدي مكتتب	١٦٢٠٠	
خصم نقدي مفقود على المشتريات (الإجلة)		٧٦٠٠
نقل للدخول		١١٢٠٠
خزون البضاعة أول الفترة		٢٢٥٠٠

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلي في نهاية العام ونجد أن تكلفة
البضاعة المتبقية تبلغ ٢٧٢٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس
مجل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر
هذا الحساب على الصورة الموضحة في الصفحة التالية .

ويراهي أن النظم النقدي المفقود لا يعقد به أحد حساب تكلفة البضاعة
المباعة وقياس مجل الربح ، وإنما يقفل في حساب الأرباح والخسائر كما
سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من
مصاريف البيع والتوزيع التي سوف نعالجها في حساب الأرباح والخسائر
أيضا .

شركة محلات الشواربي

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ...

تكلفة المبيعات ومجمل الربح		صافي المبيعات ومجمل الخسائر	
٢٢٥٠٠	مخزون أول الفترة	٢٥٢٧٥٠	إجمالي المبيعات
٢٤١٣٠٠	مشتريات بضائع	٢١٤٢٠	يخصم : مردودات
١١٢٠٠	نقل للداخل		مبيعات
٢٥٢٥٠٠	مجموع	٧١٢٠	مسموحات مبيعات
	يخصم :	٩٢٠٠	خصم مسموح به
٨٥٦٠	مردودات	٢٧٧٥٠	
	مشتريات		
١٢٢١٠	مسموحات	٢١٥٠٠٠	صافي المبيعات
	مشتريات		
١٦٢٠٠	يخصم		
	مكتسب		
٢٧٠٠٠	صافي تكلفة مشتريات		
	البضائع		
	تكلفة البضاعة المتاحة		
	للبيع		
	يخصم : مخزون نهاية		
	الفترة		
	تكلفة البضاعة المباعة		
	رصيد (مجمل الربح)		
		٢١٥٠٠٠	

• - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم التقدي في ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف اجراءات اثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم التقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات

والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وانما تعاملج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائما برودوات المشتريات (كما كان يجعل مديسا بالمشتريات) ويجعل دائنًا بمسموحات المشتريات ، كما يجعل دائنًا بالخصم النقدي المكتسب . ولنفرض مثلا ان شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٢٧/٢ :

١ - اشترت بضاعة على الحساب ببلغ ٣٢٥٠٠ جنية بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٢ - بلغت برودوات المشتريات للموردين ٧٣٥٠ جنية ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢١٠ جنية .

٣ - سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٠٠٠ جنية قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٣٪ .

٤ - سددت حساب المؤزة مخزون عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنية بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٤٪ .

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات كالآتي :

أولاً : الشراء على الحساب :

٣٢٥٠٠ من ح/مخزون البضائع

٢٢٥٠٠ الى ح/الموردين

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام ،

صافي ٣٠ يوم .

ثانياً : برودوات ومسموحات المشتريات :

٨٥٦٠ من ح/الموردين

٨٥٦٠ الى ح/مخزون البضائع

اثبتت برودوات المشتريات ٧٣٥٠ جنية ومسموحات

المشتريات ١٢١٠ جنية

ثالثا : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي

٢٠.٠٠٠ من ح/الموردين

الى

١٩.٤٠٠ ح/النقدية

٦٠٠ ح/مخزون البضائع

اثبت سداد المورد حسين عبد المال واكتساب الخصم

بواقع ٣٪ على ٢٠.٠٠٠ جنيه .

رابعا : سداد المشتريات واثبات الخصم النقدي المفقود :

من

٢٠.٠٠٠ ح/الموردين

١٢٠٠ ح/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الاجلة .

الى

٢٠.٠٠٠ ح/النقدية

١٢٠٠ ح/مخزون البضائع

اثبت سداد المورد محمود عبد القموص بعد انقضاء

فترة الخصم واثبت لقد الخصم النقدي بمعدل ٤٪ من

٢٠.٠٠٠ جنيه .

وتوضح هذه العمليات الاربعة كيفية معالجة مردودات المشتريات

ومسبوباتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلا بالسداد المبكر او

نقضته المنشأة لتأخرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن

الواضح ان مخزون البضائع يظل دائما في كل هذه العمليات .

٦ - ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة

بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات
والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة
المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون الدورى

طريقة المخزون المستمر

١ - شراء البضاعة (٥٠٠ جنية مثلا)

٥٠٠	من د/مخزون البضائع	٥٠٠	من د/مشتريات البضائع
٥٠٠	الى د/الموردين (او	٥٠٠	الى د/الموردين (او
	النقدية)		النقدية)

٢ - مردودات ومسوحات المشتريات (مردودات ٥٠) جنية مثلا ومسوحات
٢٤٠ جنية) .

٧٩٠	من د/الموردين	٧٩٠	من د/الموردين
٧٩٠	الى د/مخزون البضائع	٧٩٠	الى د/مخزون البضائع
	النقدية		النقدية

٥٠ د/مردودات المشتريات

٢٤٠ د/مسوحات المشتريات

٣ - تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنية مثلا)

١٥٠	من د/مخزون البضائع	١٥٠	من د/النقل للداخل
١٥٠	الى د/الموردين (او	١٥٠	الى د/الموردين (او
	النقدية)		النقدية)

٤ - سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدي (١٠٠٠ جنية) ونسبة
خصم ٢٪ مثلا)

١٠٠٠	من د/الموردين	١٠٠٠	من د/الموردين
١٠٠٠	الى د/مخزون البضائع	١٠٠٠	الى د/مخزون البضائع
	النقدية		النقدية

١٠٠ د/خصم نقدي المكتسب

٢٠ د/مخزون البضائع

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٢٠٠٠ ر.م.)
مثلا ونسبة خصم ٢٪ ()

من مذكورين : من مذكورين :

٢٠٠٠ ر.م. / المورد ٢٠٠٠ ر.م. / المورد
٦٠ / الخصم النقدي المفقود ٦٠ / الخصم النقدي المفقود
على المشتريات الآجلة على المشتريات الآجلة

الى مذكورين : الى مذكورين :

٦٠ / مخزون البضائع ٦٠ / الخصم النقدي المكتسب
٢٠٠٠ ر.م. / النقدية ٢٠٠٠ ر.م. / النقدية

٦ - بيع بضائع (ببلغ ٦٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفتها ٣٠٠ جنيه)

٦٥٠٠ ر.م. / العملاء (أو النقدية) ٦٥٠٠ ر.م. / العملاء (أو النقدية)
٦٥٠٠ ر.م. الى / مبيعات البضائع ٦٥٠٠ ر.م. الى / مبيعات البضائع
٣٠٠ ر.م. من / تكلفة البضاعة لا يجرى أى قيود حتى نهاية الفترة
المباعة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة
٣٠٠ ر.م. الى / مخزون البضائع المباعه حينئذ .

٧ - مردودات ومسوحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا تكلفتها ٣٠٠

جنيه ومسوحات ٥٠٠ جنيه)

من مذكورين : من مذكورين :

٥٠٠ ر.م. / مردودات المبيعات ٥٠٠ ر.م. / مردودات المبيعات
٥٠٠ ر.م. / مسوحات المبيعات ٥٠٠ ر.م. / مسوحات المبيعات
٩٥٠ ر.م. الى / العملاء (أو النقدية) ٩٥٠ ر.م. الى / العملاء (أو النقدية)
٣٠٠ ر.م. من / مخزون البضائع لا يتم اجراء أى قيود لتكلفة المبيعات
٣٠٠ ر.م. الى / تكلفة البضاعة المرتدة .
المباعة

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل
٥٠٠ ر.م. جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدي مسموح به ٢٪)

من المذكورين :

٤٩٠ المقدمة

...! الخصم المسووح به

...ره الى ح/العلاء

٩ - قبود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد

مخزون البضائع في نهاية الفترة :

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل

من مذكورين :

رميد د/تكلفة البضاعة المباعة ××× د/مردودات المشتريات

الاصول التي تحولت الى مصروفات x x x ح/مسموحات المشتريات

xxx /مُسموحات المشتريات

xxx ح/الخصم النقدي المكتسب

د/تكلفة البضاعة المباعة

ويظهر رصيد د/مخزون البضائع

ما يوجد منها في نهاية الفترة

الى مذكورين :

xxx ح/مخزون أول الفترة

٧٧٧ هـ / دمشق بات البضائع

www.التقنية.الداخل

xxx من د/مخزون آخر الفترة

xxx الى ح/تكلفة البضاعة

المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما

سوف يتضح في الفصل القادم .

اسئلة وتمارين على الفصل الثامن

اولا : الاسئلة :

السؤال الاول :

تكلم باختصار عن كل مما ياتى : هابش الربح ، خصم الكمية المشروطة
بائتر رجعى ، الخصم النقدي المفقود ، المسبوحات ، المردودات ، الخصم
التجارى المتسلسل ، النقل للداخل .

السؤال الثانى :

عن طريق ارقام افراضية قم بتوضيح اهم الفروق فى اجراءات قيد
المبيعات ومردودات ومسبوحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون
الفترة والمخزون المستمر .

السؤال الثالث :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات رصيد لمخزون البضائع يبلغ
٨٩٦٠٠ جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما اذا كان هذا المخزون يمثل رصيد
او الفترة او رصيد آخر الفترة . ما هى الاجراءات التى تعتقد انه من الواجب
القيام بها للتحقق من ذلك على وجه التاكيد ؟ .

السؤال الرابع :

- حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ،
مجمل الربح ، صافى الربح .
- ١ - سقط سهوا تسجيل مشتريات آجلة بـ ٣٦٠٠ جنيه .
 - ب - المخالفة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .
 - ج - تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار انها مصروفات نقل للخارج .
 - د - تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الاجل والاقتصار على اثبات الخصم
النقدى المكتسب فعلا دون الخصم النقدي المفقود .

- هـ - المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية .
- و - خصم مصاريف النقل للخارج من اجمالي المبيعات في حساب المتاجرة.
- ز - اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
- ج - اقبال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الارباح والخسائر.
- ط - اثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .
- ى - اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الادارية والتشويلية.

السؤال الخامس :

- علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب :
- ا - يتم اثبات مردودات المبيعات بجعل حساب المبيعات مدينا وحساب المردودات دائنا .
 - ب - عندما نهنج المنشأة خصمها نقديا لمبلائها فان ذلك يعنى بالضرورة اعتباره مبرورنا عند اتمام عملية البيع .
 - ج - يحتاج الامر في ظل طريقة المخزون الدورى الى توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لاثبات تكلفة ما يتم بيعه عند اثبات واثمة البيع .
 - د - اذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الخصم النقدي المسوح به .
 - هـ - لا تختلف اجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون الدورى عنها في طريقة المخزون المستمر ، وانما يقتصر الاختلاف على اجراءات تسجيل المشتريات .
 - و - تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط ان تكون غالية الثمن .
 - ز - في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعى اجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .
 - ح - يسجل الخصم التجارى في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشتري وذلك على العكس من خصم الكمية .

ط - يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدورى فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسوحات المشتريات والخصم النقدي المسوح به ومخزون آخر الفترة .

ى - تختلف طريقة معالجة الخصم المسوح به في ظل طريقة المخزون الدورى عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

ك - إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ١٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذى بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه ، فإن صافى المشتريات لابد وأن يكون ١٢١٧٠٠ جنيه .

ل - إذا بلغ صافى المشتريات ١٢١٢٠٠ جنيه في الوقت الذى بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه فإن اجمالى المشتريات يكون ١٢١٤٠٠ جنيه .

م - إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ١٤٠٠ جنيه فإن صافى المشتريات لابد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بنقدار ١٠٩٠٠ جنيه .

ن - يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالى المشتريات - مردودات ومسوحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

اليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجاريةتين خلال اسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنية تسليم محل البائع بشروط ٢٪ ٣ ايام ، صافي ٢٠ يوم . وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ قدرها ١٢٠٠ جنية .

٣/١٥ : سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراة في اليوم السابق .

٣/١٦ : اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب ببلغ سعرها طبقاً لقوائم الاسعار ٣٠٠٠٠ جنية بخصم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، على التوالى وبشروط ١٠٪ ، ١٠ ايام صافي ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٤٥٠٠ جنية من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة في نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنية نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها اثناء النقل وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٣/١٩ : طلبت شركة الغروب من شركة الشروق استرداد بعض البضائع التي تم ارسالها اليها في يوم ٣/١٧ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الاسعار ١٥٠٠٠ جنية ذلك لأنها كانت تخص عيّل آخر مقابل ارسال بضائع بدلا منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٣٪ ٧ ايام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢٠٪ : وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب بوردت
البضائع المطلوب استردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة
الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه . كما تسلمت البضاعة البديلة ، وبلغت
مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ ر. جنيه . وفي نفس اليوم تم سداد
مشتريات يوم ١٦/٣ .

المطلوب :

١ - بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى،
قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما .

٢ - بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد في شركة الغروب على
اساس التكلفة + ٥٠٪ من التكلفة وان كل من الشركتين تتبعان طريقة
المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما (سعر
البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل في فواتير البيع بعد استبعاد
الخصم التجارى) .

التبرين الثانى :

تكونت شركة عبد الودود التجارية في ١/٨/١٩٨٥ برأس مال نقدى
قدره ١٠٠٠ ر. جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨٠٠ ر. جنيه ، وأثاث
وتركيبات تبليغ تكلفته ٢٢٠٠ ر. جنيه ، قام عبد الودود بتقديهما جميعا
للشركة في ذلك التاريخ .

٢/٨ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤٥٠٠ ر. جنيه نقدا تسليم
محل البائع ، وحصلت على خصم قدره ٣٪ من المبلغ السليم ، وبلغت
تكلفة النقل المستحقة ٢١٠٠ ر. جنيه .

٥/٨ باعت الشركة بضائع نقدا بمبلغ ٢٢٠٠ ر. جنيه ، وعلى الحساب
بمبلغ ٥٢٠٠ ر. جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠ ر. جنيه ،
بشروط بيع ٢٪ ١٠ ايام ، صافي ٣٠ يوم .

٨/٦ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ التكدية ٢٠٠٠ جنيه،
كما سحبت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢٠٠٠ جنيه
على المبيعات الآجلة ، وتدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٠٠٠
جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ
٢٠٠٠ جنيه ، وسجلت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢ .

٨/١٧ : ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمته ٧٠٠٠ جنيه
للموردين وسددت ما يوازي ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت
حساب مشتريات نفس اليوم .

٨/٢٢ : باعت الشركة نقدا بضائع قيمتها طبقا لقلتها اسعر
البيع ٤٥٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠ ٪ ، وباعت على الحساب بضائع
بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ ٥ أيام ، صافي ٣٠ يوم . وقد خصصت
للشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥ . وقد بلغت تكلفة
البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه .

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢ .

٨/٣٠ : سددت الشركة أيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ
٢٦٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر
٤٥٠ جنيه واجور ومرشات عمال وموظفى ادارة البيع والتوزيع المسددة عن
الشهر ١٤٥٠ جنيه ، والمياه والانارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه ،
وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١- بفرض ان الشركة تستخدم طريقة الخزون المستمر ، قم بإجراء

تيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

٢ - تم بتحديد مجل الربح من الشهر .

٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري ، تم بإجراء تيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

٤ - تم بحساب تكلفة البضاعة المباعة من الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول .

التمرين الثالث :

نينا يلى بعض العمليات التي قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر .

١٢/١ : تكونت الشركة برأسمال قدره ٤٠٠.٠٠٠ جنيه عبارة عن : بضاعة ٨٢.٠٠٠ جنيه ، اثاث وتركيبات ١٦٠.٠٠٠ جنيه ، سيارات يباع وتوزع ٢٢.٠٠٠ جنيه ، والباقي نقداً .

١٢/٤ : اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢.٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم مجل البائع . وبلغت تكلفة النقل الميسدة نقداً ٥٠٠ جنيه .

١٢/٦ : باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣.٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه نقداً ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧.٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١.٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٪ ٢٠ يوم ، صافي ٤٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الاجلة ٤٥٠ جنيه .

١٢/٨ : اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الانسيجار ٦.٠٠٠

جنيه بخمسم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، ٢٪ على التوالى وبشروط : ٢٠٪ ٢٠ يوم ،
صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .

١٢/١٢ : قامت بمسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢ر٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط
٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة
المباعة ٥١ر٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بمسداد مصاريف النقل لحساب
المشتري والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات
من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢ر٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨ر٠٠٠ جنيه .
١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات ١٢/٨ بمبلغ قيمتها فى قوائم
الاسعار ٢٠ر٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض اضافى فى سعر ما احتفظت
به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن
مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

المطلوب :

- ١ - اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة
فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة فى ظل طريقة المخزون الدورى ،
واعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر وحساب المخزون فى ظل طريقة
المخزون المستمر .
- ٣ - اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة
من الشهر .

الفصل التاسع

في

ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية ، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبي . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع ، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . الا ان باقى العمليات التى تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تفرج في محالبتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق . وسوف نخصص هذا الفصل لشرح اقسام المشروعات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، واستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالى . ذلك كله استنوارا للفصل السابق وناسيبا على ما شرعناه فيه .

٢ - اقسام الايرادات والمصروفات في المنشآت التجارية :

تتألف الإيرادات والمصروفات التجارية أساسا من عمليات بيع البضاعة للملاء ، وبذلك تمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الإيرادات . ويطلق على الإيرادات الناتجة من المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع « إيرادات العمليات » ، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التى تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع ، الإيرادات

المتنوعة. وتمثل المبيعات إيرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة. بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك الإيجار الدائن، والفوائد الدائنة، والارباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة، العمولات، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءا بسيطا نسبيا من الإيرادات الكلية للمشروع.

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية الى عدة اقسام كالآتي :

١ - **تكلفة البضاعة المباعة** : وعادة ما تمثل الجزء الاكبر من مصروفات المشروع، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل.

٢ - **المصاريف البيعية** : وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف انتقال عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، اهلاك الاثاث والتراكيب والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع، نقل المبيعات للعملاء، مصاريف الدعاية والاعلان، مصاريف التأمين، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ - **المصاريف الادارية والتقويمية** : وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع بكل ما يمل مرتبات المديرين، اهلاك اثاث الادارة، المياه والانارة المستخدمة في الادارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الادارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الادارة أو اهلاك الخاص به، الديون المعدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد

مجلد الربح كما ننتق وأوضحنا في الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والتبويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فنتم مقابلتها مع مجلد الربح والأيرادات المتنوعة فيها يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع الى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٣ - ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند كيفية اعداد ورقة العمل واعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة . بلا شك . وسوف ننتقل الى حديثنا على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكية اعداد ورقة العمل وأجراء التسويات . ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي .

فما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كتبت عليه في ١٢/٣١ - قبل اجراء التسويات لشركة السمر التجارية (بالجنه) : ائلك وتركيبات ١٢٣٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٥٠٠ ، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٩٠٠ ، غلاء ٢٣٩٠٠ ، اوراق قبض ١٢٠٠٠ ، نفعية جالبك والخزينة ٤٨٥٠٠ ، زائس المال ٧٥٠٠ ، ارباح مخجوزة ٤٠٠٠ ، مؤردون ٢٢٥٠٠ ، دائنون محتلمون ١٠٠٠ ، أجور مستحقه ١٠٠٠ ، أيجاز مقدم ٨٤٠٠ ، مخصص أهلاك ائلك ٦٢٥٠ ، مخصص أهلاك سيارات ٤٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٤٠٠ ، مشتريات ١٧٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤١٠٠ ، مردودات

مبيعات ٧٢٥٠ ، مسوحات مشتريات ٢٥٠٠ ، مسوحات مبيعات .
 ٢٢٠٠ ، خصم نقدي مسوح به ٢٢٠٠ ، خصم نقدي مكتسب ٢١٠٠ .
 خصم نقدي مفقود على المشتريات ١٢٤٠ ، نقل للداخل ٥٤٠٠ ، مصاريف
 نقل للخارج ٢٢٠٠ ، اجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠ ، اجور
 ومرتبات ادارية ٤٥٥٠ ، عولات بيع وتوزيع ٢٤٥٠ ، مصاريف دعاية
 واعلان ١٢٠٠ ، تكاليف ضد الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

١ - يبلغ الاملاك السنوى للاثلاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه للسيارات
 ٥٠٠ جنيه ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ببـ ٥٠٠
 جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ - الاجار المقدم تم سداده في ١/١ ليفضى سنتين ويخصص $\frac{4}{5}$
 المبنى المستاجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تحتفظه الادارة .

٣ - الاجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجمل
 بها حساب اجور عمال البيع والتوزيع مدينا عند السداد .

٤ - تبلغ البضاعة الموجودة فعلا في نهاية العام بالجرد الفعلى
 ١٢٦٠٠ جنيه .

وعلى اساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم اولا باعداد ميزان
 المراجعة قبل التسويات ، من واقع ارصدة الحسابات قبل اجراء التسويات ،
 ثم نتناول بعض بنوده بالتطبيق توضيحا لمفهوم الارصدة المدينة والدائنة
 وعلاقة بعض الارصدة ببعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك باعداد ورقة العمل
 واجراء التسويات وانتقال حسابات الإيرادات والمصروفات واعدام الحسابات
 الختامية .

١٩٥٥ : شركة المنبر التجارية
ميزان المراجعة في ١٢/٣١ - ١٩٥٥

ملاحظات	البيان	رصد داتنة	رصد مدينة
الاهلاك السنوى ٧٥٠ جنيه	اثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	٦٢٥٠	١٢٣٥٠
الاهلاك السنوى ١٥٠٠ جنيه	سيارات توزيع ومخصص اهلاك	٤٥٠٠	١٦٦٥٠
استخدم منها ٩٠٠ جنيه	مواد ومهمات		١٥٠٠
آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه	مخزون بضائع ١/١		٢٢٦٠٠
يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	٣٤٠٠	٣٢٩٠٠
	اوراق قبض		١٢٠٠٠
	نقدية بالبنك وللخزينة		٤٨٥٠٠
	رأس المال	٧٥٠٠٠	
يتم حسابى لجانبى الميزان	أرباح محجوزة	١٢٦٠٠	
	موردين	٢٣٥٠٠	
تم سدادها تقميلا على ح	دائنون مختلفون	١٠٤٠٠	
لجور البيع والتوزيع	اجور مستحقة	١٦٠٠	
يخصى سندان ، - مصاريف	ايجار مقدم		٨٤٠٠
بيع	مشتريات ومبيعات	١٥٢٧٥٠	١٧٦٠٠
	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	٤١٠٠	٧٢٥٠
	مستحقات مشتريات ومستحقات مبيعات	٣٥٠٠	٢٢٠٠
	مخصص نقدى	٢١٠٠	٢٢٠٠
	مخصص نقدى مفقود على المشتريات		١٢٤٠
	نقل للداخل		٥٤٠٠
	مصاريف نقل للخارج		٣٢٠٠
	اجور يوميات عمال		١٤٦٦٠
	التوزيع		٤٠٥٠
	اجور ومهمات ادارية		٢٠٤٥٠
	عمولات بيع وتوزيع		١٠٢٠٠
	مصاريف دفلة واعلان		٦٥٠
	تأمين ضد الحريق		
		٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠

وتد أضفنا في ميزان المراجعة خاتمة للملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب إجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها . وقد استقيننا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض إجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي) .

هذا كما تمعننا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات . بل أظهرنا أرصدة بعض الحسابات في صورة مزدوجة على نفس السطر ، ذلك لإظهار العلاقة بينها . فرصيد الاثاث والتركيبات مدین لأنه يمثل أصل من الأصول ، بينما مخصص أهلاك اثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لأیرادات السنوات السابقة عن خدمات الاصول المستفدة في عملياتها . وقد سبق أن ذكرنا أن مخصص الأهلاك يظهر اما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحا من رصيد الأصل المعین في جانب الأصول . ويطلق على مخصص أهلاك الأصل ، الحساب المضاد للأصل Contra Asset Account . وحيث أن رصيد الأصل يكون لدينا بطبيعته فان الحساب المضاد (مخصص الأهلاك) الخاص به يكون دائنا بطبيعته . وما ينطبق على الاثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والعلاء ، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة .

ومن قراءة الميزان نجد أيضا أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر . ولابد من إننا الآن لدينا الفترة على التمييز بين كل من الخصائص ، ونستطيع أن نخدّد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول (التي أن يتم تحويلها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لابد وأن يكون هو المدين . والمبيعات من الإيرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعاً . وينعكس الأمر بالنسبة لردودات المشتريات

ومردودات المبيعات ، فالأولى رصيدها دائن (لأنها عكس المشتريات) ،
والثانية رصيدها مدين . وما ينطبق على المردودات يسرى على المسحوبات
والخصم النقدي . فالخصم النقدي المكتسب على المشتريات الاجلة يؤدي
الى تخفيض تكلفتها ومن ثم رصيده دائن ، بينما الخصم النقدي المسحوق
به على المبيعات الاجلة يؤدي الى انقاص قيمتها (وهى إيرادات) وبالتالي
نرصيده مدين . والواقع انه كان من الممكن الاكتفاء في خاتمة البيان بذكر لفظة
مردودات او مسحوبات ، كما فعلنا بالخصم النقدي . ويكفى ذلك للتعرف
على كونها مردودات مشتريات او مردودات مبيعات من تحديد طبيعة الرصيد
المقابل لها . فإذا كان الرصيد مدينا فهى مردودات (او مسحوبات) مبيعات،
وإذا كان الرصيد يقع في الجانب الدائن فهى مردودات (او مسحوبات)
مشتريات .

٢ - ١ - ورقة العمل واجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب
أجرائها على أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد
ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحات من ٢٢٢ حتى ٢٢٥ . وقد ظهر في
ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتي :

١ - تسوية حساب مخصص اهلاك الاثاث والتراكيب بالاهلاك عن
العام حيث جعل حساب اهلاك الاثاث والتراكيب مدينا بمبلغ ٧٥٠ جنيه
وحساب مخصص اهلاك اثاث والتراكيب دائنا ، وبذلك يصبح رصيده
د/المخصص دائنا بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، كما هو واضح في ميزان المراجعة
بمعد التسويات . ويقتل حساب اهلاك اثاث والتراكيب (وهو حساب
مصرف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالا ، اما حساب المخصص
فيظهر في الميزانية العمومية .

٢ - تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية

حساب مخصص اهلاك اثاث والتركيبات .

٣ - تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة باعتبارها قد

تحولت الى مصروفات . وقد جمل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدينا

(حساب مصروف) ، وحساب المواد والمهمات دائنا (حساب أصل) بببلغ

٩٠٠ جنية قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقتل حساب المواد والمهمات

المستخدمة في الحسابات الختامية .

٤ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالبلغ المطلوب ٥٠٠ جنية

بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مدينا وجعل حساب الخصم

دائنا . ويقتل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية ، ويظهر

حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠

جنيه .

٥ - ائتمال حسابات مخزون اول الفترة والمشتريات (وهي ارصدة

مخفية) ، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدي المكتسب

(وارصدها دائنة) في حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسيط

حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا ضروريا حتى يمكن اظهار مخزون آخر

الفترة في الميزانية العمومية ، كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن

بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيليا

كما سوف نرى فيما بعد .

٦ - اثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة

الذى تم توسيطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة

مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بببلغ ١٢٩٠٠ جنيه .

٧ - ائتمال الاجور المستحقة في اجور ومشتريات البيع والتوزيع بحيث

جعل الآخر مدينا بها عند السداد . ولذلك جعلنا حساب الاجور المستحقة مدينا بالمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه (مقابل جعل حساب اجور ومرتبات بيعة دائنا .

٨ - صورة حساب الايجار المقدم بما يوازي خدمات المبنى المستأجر التي استفادت منها السنة المالية ، حيث يغطى الايجار المقدم سنتين اعتبارا من بداية السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الايجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مدينا بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{1}{2}$ ايجار المبنى عن سنة) ، والايجار المتعلق بالعمليات الادارية مدينا بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{1}{4}$ ايجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب الايجار المقدم دائنا بمبلغ ١٢٠٠ جنيه (نصف الايجار المقدم عن سنتين) . ويعتبر كل من حسابى الايجار من حسابات المصروفات . اما رصيد حساب الايجار المقدم (١٢٠٠) فيظهر فى الاصول فى الميزانية .

٣ - ب - اعداد حساب المتاجرة ، ولجراء قيود الاقفال لاعدادات التي تظهر فيه :

لوضحنا فى الفصل المتقدم أن الهدف من اعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الاجامى **Gross Margin** الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الاضافة الى تكلفة البضاعة المباعة التى امكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة عادة ما تكون ارفعاً) عن أسعار التكلفة . ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات . وقد جرت العادة ان يظن فى حساب المتاجرة - فى ظل طريقة الآخرين الدورى تفصيل تكلفة البضاعة المباعة

شركة السمر
ورقة العمل عن السنة المالية

الحسابات		ميزان المراجعة		التسويات	
		دين	دين	دين	دين
ثالث وتركيبات	١٢٣٥٠	٦١٥٠	٧٥٠	(١)	
ومخصص اهلاك					
لسيارات ومخصص	١٦٦٥٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	(٢)	
اهلاك					
مواد ومهمات	١٥٠٠			(٣)	
مخزون بضائع ١/١	٢٢٦٠٠			(٥)	
عملاء ومخصص	٢٢٩٠٠	٢٤٠٠		(٤)	
ديون					
اوراق قبض	١٢٠٠٠				
مقدية	٤٨٥٠٠				
رأس المال	٧٥٠٠٠				
ربا حجوزة	١٢٦٠٠				
موردون	٢٣٥٠٠				
دائيون مختلفون	١٠٤٠٠				
جور مستحقة	١٦٠٠			(٧)	
ايجار مقدم	٨٤٠٠			(٨)	
مشتريات ومبيعات	١٧٦٠٠	١٥٢٧٥٠		(٥)	
مردودات	٧٢٥٠	٤١٠٠		(٥)	
مستحقات	٢٢٠٠	٣٥٠٠		(٥)	
خمس نقدي	٢٣٠٠	٢١٠٠		(٥)	
خمس نقدي مفقود	١٣٤٠				
قل للداخل	٥٤٠٠			(٥)	
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠				
جور ومرتبات بيعية	١٤٦٦٠			(٧)	
جور ومرتبات ادارية	٤٥٥٠				
عمولات بيعية	٢٤٥٠				
مصاريف دعاية	١٢٠٠				
واعلان					
نلبن ضد الحريق	٦٥٠				
	٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠			

النجارية
المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		ميزان المراجعة بعد التسويات	
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
١٢٣٥٠	٧٠٠٠			١٢٣٥٠	٧٠٠٠
١٦٦٥٠	٦٠٠٠			١٦٦٥٠	٦٠٠٠
٦٠٠				٦٠٠	
٢٣١٠٠	٢٣١٠٠			٢٣١٠٠	٢٣١٠٠
١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	
٤٨٥٠٠				٤٨٥٠٠	
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠	
١٢٦٠٠				١٢٦٠٠	
٢٣٥٠٠				٢٣٥٠٠	
١٠٤٠٠				١٠٤٠٠	
٤٢٠٠		١٥٢٧٥٠		٤٢٠٠	١٥٢٧٥٠
			٧٢٥٠		٧٢٥٠
			٢٢٠٠		٢٢٠٠
			٢٣٠٠		٢٣٠٠
			١٣٤٠		١٣٤٠
			٢٢٠٠		٢٢٠٠
			١٢٠٦٠		١٢٠٦٠
			٤٥٥٠		٤٥٥٠
			٢٤٥٠		٢٤٥٠
			١٢٠٠		١٢٠٠
			٦٥٠		٦٥٠

	(١) ٧٥٠	هلاك اثاث وتركيبات
	(٢) ١٥٠٠	اهلاك سيارات
	(٣) ٩٠٠	مواد ومهمات مستخدمة
	(٤) ٥٠٠	ديون مشكوك فيها
(٧) ١٢٦٠٠	(٥) ١١٥٩٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
	(٦) ١٢٦٠٠	مخزون بضائع
		١٢/٣١
	(٨) ٣١٥٠	ايجار : بيعي
	(٨) ١٠٠٠	اداري
١٤٢٢٢٥٠	١٤٢٢٢٥٠	صافي ارباح العام

هذا ويوضح القيد التالي ارقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع اليها . والواقع انه كان في الامكان اجراء قيد نسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثمانية .

ويمكن اثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالي :

من مذكورين :

(١)	د/اهلاك الاثاث والتركيبات	٧٥٠
(٢)	د/اهلاك السيارات	١٥٠٠
(٣)	د/مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
(٤)	د/الديون المشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	د/تكلفة البضاعة المباعة	١١٥٩٠٠
(٥)	د/مردودات المشتريات	٤١٠٠
(٥)	د/مسيوحات المشتريات	٣٥٠٠
(٥)	د/الخصم النقدي المكتسب	٢١٠٠

			٢٥٠	٧٥٠
			١٥٠٠	١٥٠٠
			٩٠٠	٩٠٠
			٥٠٠	٥٠٠
			١٠٢٢٠٠	١٠٢٢٠٠
	١٢٦٠٠			١٢٦٠٠
			٢١٥٠	٢١٥٠
			١٠٠٠	١٠٠٠
			٢٩١١٥٠	٢٩١١٥٠
			٢٤٠٠	
٢٤٠٠				
١٤٠٨٠٠	١٤٠٨٠٠	١٥٢٧٥٠	١٥٢٧٥٠	

(٦)	د/مخزون آخر الفترة	١٢٦٠٠
(٧)	د/أجور مستحقة	١٦٠٠
(٨)	د/إيجار	٤٢٠٠

الى مخكورين :

(١)	د/مخصص اهلاك اثاث وتركيبات	٧٥٠
(٢)	د/مخصص اهلاك سيارات	١٥٠٠
(٣)	د/مواد ومهمات	٩٠٠
(٤)	د/مخصص ديون مشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	د/مخزون أول الفترة	٢٢٦٠٠
(٥)	د/المشتريات	١٧٦٠٠
(٥)	د/النقل للداخل	٢٤٠٠
(٦)	د/تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠
(٧)	د/أجور ومرتبات بيعية	١٦٠٠
(٨)	د/إيجار مقدم	٤٢٠٠

اثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٢/٢١ - ١٩

وتفاصيل صافي المبيعات . ذلك لان هذه التفاصيل قد تكون اكثر فائدة من اظهار رقم واحد مثل تخفف البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات . ويرتبط على ذلك : الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة - اذا تم توسطه - في ظل طريقة المخزون الدوري . ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تدويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى في الصفحة التالية .

وكما سبق ان اوضحنا فان حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بالرصدة سبعة حسابات رئيسية هي :

ح/مخزون بضائع ١/١ . ح/مشتريات بضائع : ح/نقل للداخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تنقل في حساب تكلفة البضاعة المباعة (او حساب المتاجرة) يجعلها دائنة وجعل ح/تكلفة البضاعة المباعة (او حساب المتاجرة) مدينا بها ولذلك ففى يظهر في الجانب المدين من ح/المتاجرة باثارة موجبة ، لانها حسابات اصول احتى تاريخ اقفالها (وارصدتها مدينية بطبيعتها . اما ح/مردودات المشتريات . و ح/مسموحات المشتريات ، و ح/الخصم المكتسب تنتقل في ح/تكلفة البضاعة المباعة (او ح/المتاجرة) يجعلها مدينية وجعل ح/تكلفة البضاعة (او ح/المتاجرة) دائنا بها . وذلك لان ارصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الارصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من ح/المتاجرة فانها تخصم و هذا الجانب . اى توضع باثارة سالبة (الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب) . ويؤدى المجموع الجبرى لارصدة الحسابات الستة الى تحديد تكلفة البضاعة التى اتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأتى دور الحساب السابع وهو ح/مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها فعلا من البضائع التى كانت بتساحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في

شركة السكر التجارية

حساب التجارة عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٢١ - ٢٩

دائن

مدين

جيه	جيه	جيه	جيه
اجمالي المبيعات	١٥٢٧٥٠	مخزون بضائع ١/١	٢٢٦٠٠
يخصم :		مشتريات بضائع	١٧٦٠٠
مردودات مبيعات	٧٦٥٠	نقل للداخل	٩٠٠
		مجموع	١٠٢٠٠٠
مبسوحات مبيعات	٢٢٠٠	يخصم	
خصم مسبوح به	٢٢٠٠	١٠٠٠ مردودات	
	١٢٧٥٠	مشتريات	
		٣٥٠٠ مسبوحات	
		مشتريات	
صافي المبيعات	١٤٠٠٠٠	٢١٠٠ خصم مكتسب	٩٧٠٠
		صافي نظافة المشتريات	٩٢٣٠٠
		تكلفة لبضاعة المتاحة	١١٥٩٠٠
		للبيع	
		يخصم	
		مخزون بضائع ١٢/٢١	١٢٦٠٠
		تكلفة البضاعة المباعة	١٠٢٣٠٠
		عن العام	
		مجلد الربح يقلل في	٣٦٧٠٠
		حساب الارباح	
		والخسائر	
	١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠

الجزائية العمومية، ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع؛
 - عرف على تكلفة ما تم بيعه فعلا خلال الفترة . وبالتالى نجعل د/مخزون
 آخر الفترة مدينا (وهو من حسابات الأصول ، ويجعل حساب تكلفة البضاعة
 المباعة (او حساب المتاجرة) دائنا . ويجب مراعاة ان التقيد الخاص بمخزون
 آخر الفترة عموماً ثبت لوجوده وليس قيد انتقال لرصيد الموجود فعلا .
 نفى ظل طريقة المخزون "دورى" ، ينشأ رصيد /مخزون آخر الفترة في
 نهايتها ، ولا يقل في نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح فى الصفحة
 التالية اثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (او الجانب
 المدين من د/المتاجرة) .

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل
 لأغراض إجراء التسويات الخاصة بها : وتم فيها انتقال الحسابات السنـة
 الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات . وثابت مخزون البضاعة في
 ١٢/٢١ ، فان قيود الانتقال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر
 على الآتى :

١٠٢٣٠٠	من د/حساب المتاجرة
١٠٢٣٠٠	الى د/تكلفة البضاعة المباعة

انتقال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفصيلها في
 قيد التسويات وفي حساب المتاجرة .

١٥٢٧٥٠	من د/اجمالى المبيعات
١٥٢٧٥٠	الى د/المتاجرة

انتقال اجمالى المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

ح/تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدورى)

أو الجانب الدين من ح/التجارة

الرصيد	دين	دائن
٢٢٦٠٠	٢٢٦٠٠	ح/مخزون بضائع اول المدة يجعل دائننا برصيد ١/١
١٢٠٢٠٠	٦٧٦٠٠	ح/مشتريات البضائع يجعل دائننا برصيد ١٢/٣١
١٢٥٦٠٠	٥٤٠٠	ح/النقل للداخل يجعل دائننا برصيد ١٢/٣١
١١٣٠٠٠	١٢٦٠٠	ح/مخزون بضائع آخر المدة يجعل مدينا برصيد الجرد في ١٢/٣١
١٠٨٩٠٠	٤١٠٠	ح/مردودات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٥٤٠٠	٢٥٠٠	ح/مسيوحات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٣٣٠٠	٢١٠٠	ح/الخصم المكتسب يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
↑		الرصيد الدين الذى يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية .

من ح/التجارة

١٢,٧٥٠

الى مكورين :

ح/مردودات المبيعات ٧,٢٥٠

ح/مسيوحات المبيعات ٢,٢٠٠

ح/خصم مسوح به ٢,٣٠٠

انقل الحسابات بعاليه فى حساب التجارة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات
التي تحمل رقم ١٥٠ - ١٦١) في قيد التسوية المركب وورقة العمل ، في ح/تكلفة
البضاعة المباعة بصنة رسمية فمن قيود التسوية ، كما سبق أن أوضحنا ،
فإن قيود الاقتال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من ح/
التجارة تكون كالآتي :

١٢٥٦٠٠ من ح/التجارة

الى مذكورين :

٢٢٦٠٠ مخزون بضائع ١/١

٩٧٦٠٠ مشتريات بضائع

٤٠٠ نقل للداخل

من مذكورين :

٤١٠٠ ح/مردودات مشتريات

٢٥٠٠ ح/مبسوحات مشتريات

٢١٠٠ ح/خصم مكتب

١٢٦٠٠ ح/مخزون بضائع ١٢/٣١

٢٢٣٠٠ الى ح/التجارة

ويحل هذان القيدان محل القيد الاول الخاص باقتال تكلفة البضاعة المباعة
في ح/التجارة .

وبمقارنة جانبي حساب التجارة يتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج
عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذي يتاح لتغطية المصاريف
المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الارباح الصافية المستهدفة ، ويتم هذه
العملية الاخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الارباح والخسائر ، ومن
ثم يصبح من الضروري اقتال رصيد حساب التجارة من مجمل ربح (او مجمل
خسارة) في حساب الارباح والخسائر بائقيد الآتي :

٣٦٧٠٠ من ح/التجارة ٣٦٧٠٠ الى ح/الارباح والخسائر

اقفال مجمل الربح عن العالم في ح/الارباح والخسائر .

ويكون القيد عكسيا اذا حققت المنشأة خسائر .

٢ - ج - اعداد حساب الارباح والخسائر واجراء الاقفال للحسابات التي
تظهر فيه :

يهدف حساب الارباح والخسائر الى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ارباح او خسائر صافية . وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها . كما يظهر كل الإيرادات انفرعية الأخرى للمشروع بالإضافة الى مجمل الربح (او مجمل الخسائر) المنقول اليه من حساب التجارة . وبعد اجراء المقابلة (او المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من ارباح او خسائر عن الفترة المحاسبية . وسوف نقوم أولا باعداد حساب الارباح والخسائر لمثالنا الجارى - ثم نعلق على شكل الحساب واقسام بنود المصروفات والإيرادات ، ثم نجرى قيود الاقفال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم اعداد حساب الارباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب التجارة والحساب الختامى - عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتي بدأت - في هذه الحالة - باعداد حساب التجارة . ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب التجارة (اذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر انفرعية والعرضية المختلفة . وبرغم أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة .

شركة السمر التجارية

حساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٢١ - ١٩

دائن (ايرادات)

مدين (مصروفات)

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
مجموع الربح الى	٣٦٧٠٠	المصاريف البيعية :	
ح/ المتاجرة		مصاريف نقل للخارج	٢٢٠٠
ايرادات متنوعة :		اجور ومرتبات بيعيه	١٢٠٦٠
نوائد دائنة	—	عمولات بيعيه	٢٤٥٠
ايجارات دائنة	—	دعابه واعلان	١٢٠٠
ارباح راسمالية	—	تأمين ضد الحريق	٦٥٠
كوبونات اوراق مالية	—	اهلاك اثاث وتركيبات	٧٥٠
عمولات دائنة	—	اهلاك سيارات	١٥٠٠
.....	—	مواد ومهمات مستغنية	٩٠٠
	—	ايجار	٢١٥٠
	—	مجموع المصاريف البيعية	٢٦٨٦٠
	—	المصاريف الادارية	
	—	والتمويلية :	
	—	خصم نقدى مفقود	١٣٤٠
	—	اجور ومرتبات ادارية	٤٥٥٠
	—	ديون مشكوك فيها	٥٠٠
	—	ايجار	١٠٥٠
	—	مجموع المصاريف الادارية	٧٤٤٠
	—	والتمويلية :	
	—	صافي ارباح للعلم	٢٤٣٠٠
	—		٢٤٠٠
	٣٦٧٠٠		٣٦٧٠٠

وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين الى قسمين : اذهب
 مصروفات البيع والتوزيع ، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد
 اعتبرنا كل من ارصدة حسابات التأمين ضد الحريق واهلاك الأثاث والتركيبات
 من مصروفات البيع والتوزيع ، على افتراض انها تتعلق بعمليات البيع
 والتوزيع . اما اذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الادارية — مثلما فعلنا في
 حساب الايجار مثلا — فانه يستفيد من المصاريف البيعية ويحمل على
 المصاريف البيعية الادارية والتمويلية .

وتكون تبود الاقفال اللازمة لاعداد حساب الارباح والخسائر في مثالنا
 الجارى كالاتى :

من ح/الارباح والخسائر ٣٤٣٠٠

الى مذكورين :

ح/مصاريف نقل للخارج ٣٢٠٠

ح/اجور ومرتببات بيعية ١٣٦٠٠

ح/عمولات بيعية ٢١٥٠

ح/دعاية واعلان ١٢٠٠

ح/تأمين ضد الحريق ٦٥٠

ح/اهلاك اثاث وتركيبات ٧٥٠

ح/اهلاك سيارات ١٥٠٠

ح/مواد ومهمات مستغنية ٩٠٠

ح/الايجار ٤٢٠٠

ح/خصم نقدى موقوف ١٣٤٠

ح/اجور ومرتببات ادارية ٤٥٥٠

ح/ديون مشكوك فيها ٥٠٠

اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية

في حساب الارباح والخسائر عن العام

عد وقد سبق افتقال بمجل ربح الملجزة فى حساب الارباح والخسائر .
واذا وجدت ايرادات متنوعة فان حساباتها تجعل مدينة بأرصدها بعد اجراء
التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائما .

٣ - د - التصرف فى ارباح العام الصافية كما تظهر فى حساب الارباح والخسائر :

حتى الآن كما دائما نفترض ان ارباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد
حساب الارباح المحتجزة ، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد .
الا ان صاحب او اصحاب المشروع لا يستثمرون اموالهم فيه مجرد الرغبة
فى تراكم الارباح وتركها فيه وانما قد يقرون سحب جزء من الارباح لتغطية
نفقاتهم الخاصة . ونجد فى الواقع انه اذا كان المشروع مملوك لفرد
واحد فانه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للاتفاق
على مستلزمات المعيشة ، كما قد يسحب بضاعة ايضا) خلال الفترة
المحاسبية من تحت حساب الارباح التى ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع
لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق اذا تعدد ملاك المشروع ،
اذا قد يتم الاتفاق فيما بينهم على ان يكون لكل منهم الحق فى سحب مبالغ
فى حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع
فى نهاية العام . ويكون ذلك فى العادة عندما يكون عدد الملاك محدودا فى
شركات يطلق عليها شركات الاشخاص ، اما اذا كان عدد الملاك كبيرا ،
كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا يكون لاي من الملاك
الحق فى سحب اى مبالغ من تحت حساب الارباح ، وانما قد يتقرر فى نهاية
الفترة المحاسبية توزيع جزء من الارباح التى يحققها المشروع على ملاكه وفى
كل من هذه الاحوال فان رصيد حساب الارباح والخسائر لا يقل بكمال
مقداره فى حساب الارباح المحتجزة . وسوف نتناول فى هذا البند الفرعى
الاجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات فى حالة وجودها ، وكيفية

مما يجتهد في رصيد أرباح العام : ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة . وسوف يقتصر على التواعد العامة :
دون التفاصيل .

١ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع :

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك ، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية . فإذا قام جسيونة مثلاً بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزانة محلات حسونة التجارية لمصروياته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترها في دفاتر المحلات كالآتي :

٥٠٠	من د/المسحوبات
٥٠٠	إلى د/التقديرات

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها قبل انتقال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسونة مثلاً عن الفترة ١٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء "تنبؤات" الآتية في نهاية الفترة :

١٦٥٠	من د/الأرباح والخسائر
١٦٥٠	إلى د/التوزيع

انتقال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠	من د/التوزيع
٥٠٠	إلى د/المسحوبات

انتقال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يتمثل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي :

١٥٠. من ح/التوزيع

١٥٠. الى ح/الارياح المحجوزة

انقل الارياح غير الموزعة في حساب الارياح المحجوزة

ب - حالة قيام المالك او الشركاء بسحب بضائع من المشروع :

تد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالاتجار فيها لاغراض استخدامه الخاص . ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو بأسعار التكلفة ، وسوف نقتصر في معالجتها هنا على أساس أسعار التكلفة . ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقا لطريقة المخزون المتبعة. ففى ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلا هي تكلفة البضاعة المسحوية) :

٦٠٠ من ح/المسحوبات

٦٠٠ الى ح/المخزون

أما في ظل طريقة المخزون الدورى فيمكن توسط حساب « البضائع المسحوية » كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائنا بها . وفى حالة توسط حساب البضائع المسحوية يكون القيد كالاتى :

٦٠٠ من ح/المسحوبات

٦٠٠ الى ح/البضائع المسحوية

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوية في نهاية الفترة من المشتريات ضمن اجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات أو مسحوبات المشتريات مثلا .

ويقتل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الاولى .

ج - حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الارياح على المالك :

عند اقرار توزيع جزء من ارباح الفترة المحاسبية على المالك ، وبصره

النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلى او عدم تملها ، يتم اجراء القيد الاتى :

١٥٠٠ من ح/التوزيع

١٥٠٠ الى ح/توزيعات الارباح المستحقة

واذا تم سداد الارباح المقررة توزيعا على الملاك فعلا فبطل اعداد الميزانية العمومية فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالى :

١٥٠٠ من ح/توزيعات الارباح المستحقة

١٥٠٠ الى ح/التعديلات

ثم يقلل رصيد حساب التوزيع فى حساب الارباح المحجوزة ، وهو :

لثالثا الجارى مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالى :

٩٠٠ من ح/التوزيع

٩٠٠ الى ح/الارباح المحجوزة

وفىما يلى نموذج مبسط لحساب التوزيع فى هذه الحالة :
شركة السمر التجارية

حساب توزيع ارباح السنة المالية المنتهية فى ١٢/٣١ - ١٩

٢٥٠٠	الى ح/توزيعات الارباح المستحقة	٢٤٠٠	ارباح العام (من ح/ارباح)
٩٠٠	الى ح/الارباح المحجوزة		
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على اساس ان توزيعات الارباح المستحقة

لم تسدد فى نهاية السنة المالية :

٤ - الميزانية العمومية :

حيث يكون الهدف الاساس والرئيسى للمشروعات التجارية هو تحقيق

ارباح نتيجة الاتجار فى السلع المختلفة ، فان حاجتها الى الاصول الثابتة مثل

الأراضى والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على ما يتلأم مع احتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة الى مجموع الأصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التى تتمثل الأصول الثابتة بالنسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا الرأى ما يبرره منطقيا حيث الأصول المتداولة فى المشروعات التجارية هى موضوع نشاطها الرئيسى . غير أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى العربى على البدء بالأصول الثابتة فى ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم فى المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب كثرتها سيولة يرد أولا) . ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبثية .

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السهم التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ فى الاعتبار أقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلى :

شركة السمر التجارية

الميزانية العمومية في ١٢/٣١ - ١٩

الخصوم (جنيه)

الاصول (جنيه)

اولا : حقوق الملكية			اولا : الاصول الثابتة:		
راس المال	٧٥٠.٠٠		١٢٣٥٠ و تركيبات		
			اثاث		
الارباح المحجوزة	١٢٥٠.٠٠		٧٠٠.٠٠ - مخصص		
			املاك		
مجموع حقوق الملكية	٨٨٥.٠٠			٥٣٥٠	
ثانيا : الالتزامات :			١٦٦٥٠ سيارات		
موردون	٢٢٥٠.٠٠		٦٠.٠٠ - مخصص		
دائنون مختلفون	١٠٤٠.٠٠		املاك	١٠٦٥٠	
توزيعات ارباح	١٥٠.٠٠		مجموع الاصول الثابتة		١٦٠٠٠
مستحقة			ثانيا : الاصول المتداولة:		
مجموع الالتزامات	٣٥٠٠.٠٠		مواد ومهمات	٦٠٠	
			مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢٦٠٠	
			٢٢٩٠٠ عملاء		
			٢٩٠٠ - مخصص		
			ديون	٣٠٠.٠٠	
			اوراق قبض	١٢٠.٠٠	
			ايجار مقسم	٤٢٠.٠٠	
			نقدية	٤٨٥٠.٠٠	
			مجموع الاصول		١٠٧٩٠.٠٠
			المتداولة		
مجموع الخصوم	١٢٢٩٠.٠٠		مجموع الاصول		١٢٢٩٠.٠٠

اسئلة وتمارين

على

الفصل التاسع

اولا : الاسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتى : مجمل الربح ، صافى الربح ،
الارباح الموزعة ، المسحوبات ، الارباح المحجوزة ، المصاريف البيعية ،
المصاريف الادارية والتبويلية .

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستعينا
بإثبات ملائمة في حالة الضرورة :

أ - يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة
الحاسبية لأنه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات
بيعية تخص الفترة ، أما حساب الارباح والخسائر فيتم اعداده في تاريخ
نهاية الفترة ليقاس صافى الربح (أو صافى الخسارة) في ذلك التاريخ .

ب - يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات
التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة
البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدورى ، أما مخزون آخر الفترة
فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

ج - إذا كان رصيد المسحوبات مدينا فهو يمثل مسحوبات مشتريات
لأن المشتريات مدينة ، والعكس في حالة المبيعات .

د - في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة
على الصورة المختصرة التالية :

××× صافي المبيعات عن الفترة
××× — تكلفة المبيعات عن الفترة

××× مجمل الربح .

هـ - في ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات ، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم النقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات ، مسموحات المبيعات ، والخصم النقدى المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الاولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و - يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات غيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل الخصائر التى تتحقق خلال الفترة .

ز - . يقبل مجمل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس في حشة مجمل الخسارة .

ح - تؤدي المسحوبات الى نقص الأصول حتما ، كما تؤدي أيضا اما الى نقص حقوق الملكية او زيادة الالتزامات .

ط - . يحق لكل شريك في أى مشروع السحب من اموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ى - تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

ك - إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبيل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

ل - ورغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

م - يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءاً متمماً لحقوق الملكية لأنها مستحقة للملاك المشروع .

نقياً : التمرين :

التمرين الأول :

نبدأ بلى ميزان المراجعة بعد الاقفال في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الكمال

التجارية :

أرصدي مدينة أرصدة دائنة

جنيه	جنيه
نقدية بالبنك والخزينة	٤٥٥٠٠
عملاء ومدينون	٨٢٥٠٠
مخزون بضائع	٧٠٠٠٠
رأس المال	٦٢٥٠٠
أرباح منجوزة	٨٣٠٠٠
مورعون ودائنون	٥٢٥٠٠

١٩٨٠٠٠ ١٩٨٠٠٠

وفىما يلى ملخص اجمالى العمليات الى قامت بها الشركة خلال العام
المنتهى فى ١٢/٢١/٨٥ :

١٦٧٥٠٠	مبيعات نقدية
٢٧٠٠٠٠	مبيعات آجلة (اجمالى)
٤٠٠٠٠٠	مشتريات آجلة (اجمالى)
٢٠٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
١١٢٥٠	مردودات مبيعات
٥٥٠٠	مردودات مشتريات
٨٥٠٠	خصم مكتسب على المشتريات الآجلة
٢٥٠٠	خصم نقدى مفقود
٣٢٢٥٠٠	مدفوعات للموردين والدائنين
٢٤٢٧٥٠	محصلات من العملاء والمدينين
٤٩٠٠٠	مصروفات البيع والتوزيع
١٠٠٠٠	اثاث وتركيبات مشتراه نقدا
٤٥٥٠٠	مصروفات ادارية وتمويلية
٢٠٠٠٠	اراضى مشتراه نقدا
	مبانى مشتراه وممول نصفها عن طريق قرض
١٠٥٠٠٠	البنك
٢٠٠٠٠	فوائد مستحقة ومسحقة على قرض البنك
	المطلوب :

١ - اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ملخص اجمالى العمليات من
سنة ١٩٨٥ .

٢ - اذا علمت ان تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلى

في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٨٦ر٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو اعداد حساب المتاجر ،
وحساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١ .
٣ - اعداد الميزانية العمومية للشركة في ٨٥/١٢/٣١ .

التبرين التالي :

١ - من واقع البيانات التالية تم باعداد حسابى المتاجر والارباح
والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة .
مخزون بضائع في ١٩٨٤/١٢/٣١ : ٢٣ر٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في
٨٣/١٢/٣١ : ٢٠ر٠٠٠ جنيه . ضرائب : ٣ر٠٠٠ جنيه منها ٢ر٠٠٠ جنيه
نخص عمليات البيع والتوزيع . مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنيه ، مسموحات
مشتريات ٢٥٠ جنيه ، اجمالي المبيعات ٧٨ر٥٠٠ جنيه ، مواد ومهمات
مستخدمة في عمليات البيع ٣٥٠ جنيه . ايجار معارض ومحلات البيع ٣ر٨٠٠
جنيه ، دعاية وعلان ٦٠٠ جنيه . اجمالي المشتريات ٤٥ر٠٠٠ جنيه ، نقل
للخارج ٥٠٠ جنيه ، خصم نقدي مكتسب ٨٥٠ جنيه ، مردودات مبيعات
٧٥٠ جنيه ، مياه وانارة مكاتب الادارة ٩٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات
١ر٠٠٠ جنيه ، ايجار مبنى الادارة ١ر٧٥٠ جنيه ، خصم نقدي مسروح به
٨٠٠ جنيه ، تامين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه ، نقل للدخل
٥٠٠ جنيه ، اجور ومرتبات عمال وموظفى البيع ١٧ر٠٠٠ جنيه ، مواد
ومهمات مستخدمة في مكاتب الادارة ٢٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ٢ر٣٥٠
جنيه ، تامين على مكاتب الادارة ٣٠٠ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ١ر٧٠٠
جنيه ، مرتبات الادارة ٢ر٦٠٠ جنيه .

ب - تم باعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة
بتوسيط حساب لهذا الغرض ولاجراء التسويات الآتية : (١) التامين المستحق
على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه ، (٢) اجور متنوعة مقننا لعمال البيع
تم احتسابها ضمن الاجور ١ر٥٠٠ جنيه ، (٣) الديون المشكوك في تحصيلها

٢٣٠٠ جنيه ، حدد اثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت اليه في المطلوب (١) .

التمرين الثالث

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات في ١٩٨٤/١٢/٣١ :

ارصدة مدينة ارصدة دائنة

مخزون بضائع ٨٤/١/١	٢١٠٠٠	
مخزون مواد ومهمات بيعية	٥٢٠	
تأمين مقدم	١٠٤٠	
اراضي	١٨٠٠٠	
مباني ومخصص اهلاك	١٧٦٠٠	٨٨٠٠٠
اثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	٤٨٠٠	٢٤٠٠٠
عملاء وموردين	١٦٧٠٠	٢٥٢٠٠
اوراق قبض واورق دفع	٨٠٠٠	٦٠٠٠
نقدية ورأس المال	١٢٠٠٠٠	١٨٢٠٠
مشتريات ومبيعات	١٥٠٠٥٩٠	١٣٧٠٠٠
مردودات	١٠٠٠	٢٦٠
نقل للداخل		١٤٢٠
خصم نقدي	٢٧٥٠	١٣٤٠
خصم نقدي مقنود		١٤١٠
دعوية واملان		١٦٠٠
مرتبات وعمولات البيع		٢٨٠٠٠
مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع		٨٢٠٠
اجور ومرتبات ادارية		٥٢٠٨٠
مواد ومهمات بستخدمة في الادارة		٤٨٠
مياه وانارة وخدمات ادارية		٢٤٠٠
اصلاحات مباني		١٥٠
ارباح محجوزة	٢٦٧٧٠	
	<u>٤٤٨٢١٠</u>	<u>٤٤٨٢١٠</u>

ناذا علت لن :

- ١ - بلغ مخزون البضائع في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٧.٠٠٠ جنيه طبقا لتجرد النطى .
- ٢ - من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .
- ٣ - بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٤١٠ جنيه .
- ٤ - يبلغ الاعلاك السنوى على المباني ٤٤٠٠ جنيه ، وعلى الاثاث والتركيبات ٢٤٠٠ جنيه .
- ٥ - يبلغ الاجور والمرتبات الادارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .
- ٦ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - اعداد ورقة العمل واجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .
- ٢ - اجراء قيود التسوية والانتقال واعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر .
- ٣ - اعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/١٢/٣١ .

التعريف الرابع :

فيما يلى ارسدة حسابات الاستاذ في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الصبود لتجارة الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٨٥٢٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ، مشترى ١٤٥٧٠٠ ، نقل للدخل ٣٤٠٠ ، دعاية واعلان ٣٤٠٠ ، عيولات بيعية ٥٤٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٢٠ ، مهيا ومرتبات ادارية ٨٨٤٠٠ ، مواد ومهمات ادارية مستخدمة ١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٠٠ ، مياه وانارة ١٣٨٠ ، صيانة واصلاحات مباني ١٩٠٠ ، مخصص اعلاك مباني ٤٠٠٠ ، مباني

١٩٠٠ ر. ، ائاث وٲركييات ٢٨٣٢٠ ، مخصص اءلاك ائاث وٲركييات
 ٨٠٠٠ ر. ، موريدون ٣٧٠٨٨٠ ، اوراق دفع ٤٠٠٠ ر. ، عملاء ٤٨٦٢٠ ،
 وراق قبض ٨٠٠٠ ر. ، راس المال ٢٠٠٠٠ ر. ، ارباح محجوزة ٤٠٠ ر. ، اراضى
 ٣٢٠٠٠ ر. ، مخزون مهمات بيعية ١٣٠٠ ر. ، تلمين مقدم ١٧٦٠ ر. ، مخزون
 بضائع ١/١ : ٣٧٧٠٠ ر. ، نقدية بالبنوك والخبزينة ٣٧٢٠٠ ر. ، خصم نقدى
 مكتسب ٣٢٠٠ ر. ، خصم نقدى مسموح به ١٠٠ ر. ، مسموحات مشتريات
 ٩٠٠ جنيه .

١ - بلغ مخزون ١٩٨٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠٠٠ جنيه بالتكلفة
 طبقا لقوائم الجرد .

٢ - من التلمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقابلة .
 ٣ - تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية فى ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠
 جنيه .

٤ - يبلغ الاهلاك السنوى للمباني ٨٠٠٠ جنيه ، وللائاث والتركيبات
 ٢٨٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة فى نهاية السنة ولم
 تسدد بعد ٤٠٠ جنيه .

٦ - تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٦٢٠ جنيه .
المطلوب :

١ - اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق
 من موازنته واستكمالته .

٢ - اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب
 المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى
 ١٩٨٤/١٢/٣١ .

٣ - اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقتالها من واقع ورقة
 العمل ، واعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٨٤/١٢/٣١ .

الفصل العاشر

الأوراق التجارية

١ - مقدمة

افتراضنا في النصول المتقدمة أن المعاملات الآجلة للمنشأة مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية واهمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى أن سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية ، وهي ضمانات ضرورية لامكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة في مواعيد استحقاقها . كما أن امكانية حصول المنشأة على تسهيلات ائتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين في قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها .

الا أن النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة يقتضى في كثير من الاحيان ضرورة اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينائها ، أو اثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية ، بالإضافة الى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية . وقد تنشأ هذه الضرورة - ضرورة الاثبات بمسند قانونى - الى طبيعة نشاط المنشأة ، أو الى الظروف الاقتصادية السائدة السائدة ، أو الى سمعة المنشأة أو عملائها . فإذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الاجل مثلا ، فإن ذلك يجعل من الحكمة أن يتم اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية القاتبة الى الركود والكساد وانتشار ظاهرة تعدد التتاليس لى عوامل مزعومة للغة

ومؤدية الى ضرورة اثبات ما المنشأة او ما عليها بمستندات قانونية .
كذلك اذا كانت النسبة التجارية لبعض العملاء غير طبيعية فان التعامل
معهم بالاجل يقتضى اثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها،
ويطلق على هذه المستندات قانونا الأوراق التجارية .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة
المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من إجراءات أو مشاكل .

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على
شرط والتي يجب أن تكون مكتوبة لأركان قانونية معينة : والأوراق التجارية
في ظل التشريع الحصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي : الشيك ، والكمبيالة ،
والسند الاذني .

والشيك هو ورقة تتضمن أمرا كتابيا غير ملحقا على شرط من شخص
يسمى المالك الى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع
مبلغا معينا من النقود لشخص ثالث هو المستفيد او لأمر المستفيد او لحامل
الأمر . ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور
الأمر ، والذي يجب أن لا يكون تاريخا لاحقا لتاريخ التحرير والا سرت على
الشيك احكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ، والذي يجب أن يكون مدونا بالأرقام
والحروف ، (٣) وتوقيع الساحب ، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيمه
لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية الا اذا كان تحريره مترتبا على عمل
تجاري .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها

وتقبلها وتظهرها لاحكام القانون التجارى حتى ولو كانت مرتبة على عمل مدنى . والكبيالة هى ورقة تتضمن امرا من شخص (هو الساحب) الى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بان يدفع مبلغا معيناً من النقود فى تاريخ محدد او عند الطلب الى شخص ثالث (هو المستفيد) والذى قد يكون نفس الساحب . ويجب ان تتطوى الكبيالة على اركان معينة حتى يكتمل شكلاً القانونى . وهذه الاركان هى : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالارقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

اما السند الاذنى فهو ورقة تحل تمهدا كتابيا غير مشروط بقتضاها بمنعده محرر السند بسداد مبلغا معيناً من النقود فى تاريخ معين او عند الطلب لاذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالى تكون اركان السند الاذنى كالآتى : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالارقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه . ويعتبر السند الاذنى عملاً تجارياً اذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره من عمل مدنى ، او اذا كان تحريره مترقباً على عمل تجارى حتى اذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسبيا على الكبيالات والسندات الاذنية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها او التى تصدر من الغير لاذنها اصطلاح « اوراق القبض » . اى تلك الاوراق التجارية التى يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر او بطريق غير مباشر . اما الاوراق التى تكون فيها المنشأة هى المسحوب عليه او المدين فيطلق عليها محاسبيا « اوراق الدفع » ، اى الاوراق التجارية التى يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر او بطريق غير مباشر .

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية ، ومن ثم فهي مدئمة بطبيعتها اذ تمثل حقوقا مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما تصل محل الحسابات الشخصية للملاء . أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قيسرة الاجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها ، وتمثل حقوقا مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية .

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولا ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض وأوراق الدفع .

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافيا . والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (اى تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لأيداعها خزينة وفاء ببعض المصروفات النقدية أو الثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول . وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير ، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية . فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجارى في البنك سدادا للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مدينا ويجعل حساب النقدية ح/جارى

بالبنك كذا دائنا بالبقية . ويؤدى ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهى من حسابات الاموال) بالبقية مقابل زيادة مخزون البضاعة او مشتريات لبضاعة (وهى من الاموال الى ان تتحول الى تكلفة بضاعة مباعة) بالبقية . واذا اشترت المنشأة احدى الآلات مقابل سداد القية بشيك فان حساب الآلات يجمع مدينا (زيادة الاموال) مقابل جمل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا (نقص اصول) . اما اذا سحبت المنشأة شيكا لامرها لايداع الحيلة خزيتها فان حساب النقدية بالخزينة يجمع مدينا مقابل جمل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا .

ويم اثبات هذه العملية في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة . اما في المنشآت الكبيرة فان تفاصيل هذه العملية عادة ما يتم اثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه « يومية المدفوعات » كما سرد تفصيلا في الفصل التالى . ويتمبر الاتبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعنما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فانها عادة ما تقوم بايداعها في حسابها في البنك للتحويل اذا كان لها حسابا جاريا في أحد البنوك او انها تقوم بتحويلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزيتها نقدا في حالة عدم وجود حساب جارى لها في أحد البنوك ، كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير . وفي الحالة الاولى يجمع حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب المصاحب (العميل مثلا) او الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات او الاموال دائنا عند الحصول على الشيك وايداعه في البنك للتحويل .

ويكون مستند التيد في هذه الحالة هو حافظة ايداع الشيك او الشيكات في البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحويل عند ايداع الشيكات الواردة في البنك للتحويل الى ان يرد اشعار البنك

بإضافة القيمة لحسابها الجارى لديه فتقوم باقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك . وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي :

١ - عند استلام الشيك او الشيكات وعند ايداعها بالبنك للتحصيل :

...	من د/ الشيكات تحت التحصيل	...
...	الى د/ المبيعات او العملاء او الاصول	...
	ايداع الشيكات رقم بتاريخ... بحسابنا	
	الجارى رقم بينك ... للتحصيل	

٢ - عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة وازافتها لحساب المنشأة .

...	من د/ النقدية - د/البنك كذا	...
...	الى د/ الشيكات تحت التحصيل	...
	تحصيل قيمة الشيكات ... بارقم ... اشعار	
	البنك	

واذا ما رفض الشيك لاي سبب من الاسباب فانه يقرب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مدينا وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسط د/ الشيكات تحت التحصيل ، او حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسطه دائما .

واذا لم يكن للمنشأة حسابا جاريا باحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك او الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزيتها فان القيود تكون كالآتي :

١ - عند استلام الشيك :

....	من د/ الشيكات تحت التحصيل	....
....	الى د/ المبيعات او العملاء او الاصول ..	....

٢ - عند تحصيل القيمة :

....	من د/ النقدية بالخزينة	....
....	الى د/ الشيكات تحت التحصيل	....

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلا من اداعه بالبنك للتحويل أو بدلا من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة ، فإن القيد الثانى فى الحالتين السابقتين يصبح كالآتى :

٢ - عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائنين مثلا) :

.....	من ح/الموردين أو الدائنين	.....
.....	الى ح/الشيكات تحت التحويل	.....

هذا وعادة ما يتم اجراء هذه القيود فى المنشأة الصغيرة فى دفتر اليومية العامة ، أما فى المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم اثباتها تفصيلا فى بومة المقبوضات ويقتصر الاثبات فى اليومية العامة على الاجاليات الشهرية لها ، كما سيجد تفصيلا فى الفصل التالي

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية فى المنشآت والشركات التى تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التى تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة ، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء فى مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية فى اثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل الى نقدية عن طريق الخصم أو القطع فى "بنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأ لفوائد دائنة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الاجل . وتنتطوى أوراق القبض فى حيز على الحسابات والسجلات المالية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها . وقد تحصل المنشأ على أوراق القبض مند قيام عملية البيع الاجل ، أو قد تحصل عليها من العملاء سدادا لأرصحتهم الشخصية المدينة لديها .

فإذا افترضنا مثلا أن منشأة السعادة باعت بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنية

في ١٩٨٥/٨/١ مقابل سحب كبيالة على العميل محمد عبد الغنى في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٨٥/٩/١ ، كما حصلت في ٨/٢ على سند ائني محرر بمعونة العميل محمود مراد ببلغ ٢٥٠٠ جنبه يستحق بعد شهرين سدادا لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فان القيود تكون كالآتي :

١٩٨٥/٨/١	من د/اوراق القبض الى د/المبيعات	٥٢٠٠	٥٢٠٠
	كبيالة رقم ... بتاريخ ٨/١ تستحق في ٩/١ مسحوبة على العميل محمد عبد الغنى سداد للتأخرات رقم ... بتاريخ ١٩٨٥/٨/١ .		

١٩٨٥/٨/١	من د/اوراق القبض الى د/العلاء - د/محمود مراد	٢٥٠٠	٢٥٠٠
	سند ائني رقم ... بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر من العميل سدادا لرصيد حسابه لديننا .		

هذا ويمكن توسط حساب العملاء في كل الاحوال . ففي حالة كبيالة محمد عبد الغنى كان من الممكن اثبات عملية البيع بجمل حساب العميل لدينا وحساب المبيعات دائنا ، ثم اثبات الحصول على الكبيالة بجمل د/اوراق القبض لدينا وحساب العميل دائنا . والواقع انه يفضل توسط حساب العملاء في شأن الحصول على اوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتحرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا تملك يومية مساعدة لاوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلا في الفصل التالي .

٤ - ١ - المعالجة المحاسبية للتصرف في اوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على اوراق القبض فهي تستطيع ان تتخذ في شأنها اى من الاجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ونعميلها ، (٢) ايداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تظهرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

١ - واذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقبلت بتحصيلها فعلا فان قيد التحصيل يكون كالآتى :

٥٢٠٠	من ح/النقدية (بالصندوق أو البنك) الى ح/اوراق القبض تحصيل الكميالة المسحوبة على العميل محمد الغنى .	٥٢٠٠	١٩٨٥/٩/١
------	---	------	----------

٢ - اما اذا اودعت المنشأة الاوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق ، فان القيود تكون كالآتى :

- عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل :

٢٥٠٠	من ح/اوراق القبض برسم التحصيل الى ح/اوراق القبض ايداع السند الاثنى الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل .	٢٥٠٠	١٩٨٥/٨/٢
------	---	------	----------

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على مقابل قيامه بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل اوراق القبض . فاذا قام البنك بتحصيل السند الاثنى في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات فلا ، فان القيد يكون كالآتى :

— عند التحصيل :

٢٤٩٥	من مذكورين :	١٩٨٥/١٠/١
٥	د/ النقدية بالبنك	
	د/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	
٢٥٠٠	الى د/ أوراق القبض	
	تحصيل السند الاذني الصادر من مخزون مراد	
	اشتهار اضافة رقم ٠٠٠ بتاريخ ٨٥/١٠/٢	

٢ — واذا ما قامت المنشأة بخضم او قطع أوراق القبض للمصنفين على قيمتها نقدا في الحال او في اى تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها لنقدية مثلا ، فان البنك في هذه الحالة يقوم بخضم الورقة طبقا لاستعمال الفائدة السائدة في السوق للاعراض عند قيام العملية . ويتربط قبول البنك لخضم أوراق القبض التي تقدمها له المنشأة بالسعة التجارية والمركز المالى لكل من المصنوب عليه او الدين والمستفيد .

ويتربط على خصم (او قطع) الاوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضامنيا مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

نظرا لافتراضنا ان منشأة المعطاة قد قامت بخضم الكبيالة المشحونة على محمد عبد الغنى لدى بنك الاسكندرية بنسبة خصم تقدره ١٢٪ سنوية فان تيد اثبات خصم الورقة لدى المنشأة يكون كالآتي :

١٥٤٨	من مذكورين :	٨/١
٥٢	د/ النقدية (بالصندوق او البنك)	
	د/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	
٥٢٠٠	الى د/ أوراق القبض	
	اثبات خصم الكبيالة بمصاريف خصم لده	
	فحص	
	$= 52 \times \frac{12}{100} \times \frac{1}{12}$	

$$= 208 =$$

٤ - أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سدادا لالتزام عليها ،
 كان تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين ، فإن ملكية الورقة تنتقل
 لتظهر اليه مع بقاء مسئولية المنشأة ضمانياً مع المسحوب عليه أو المدين
 المدين قبل المظهر اليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فإذا افترضنا أن منشأة
 السعادة قد قامت بتحويل السند الأتني الذي حرره العميل محمود مراد إلى
 المورد سعيد عبد الجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن
 التقيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠	من ح/الموردين - سعيد عبد الجواد	٨/٢
٢٥٠٠	إلى ح/أوراق القبض	

٥ - وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان
 لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك ، فيلزم في هذه الحالة
 أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسهولة
 الدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك باتراض
 قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى
 آخر ومن عميل (للبنك) إلى آخر ، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و ٩٠٪
 من قيمة الورقة . وهذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه
 كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضي عمولة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى
 البنك فوائد على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان
 الأوراق عن مدة القرض أو التسهيلات . فإذا افترضنا مثلاً أن منشأة
 التجارة في الادوات الكهربائية قد قامت بإيداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنية
 مسحوبة على محلات عبد العاطي بتاريخ ١٩٨٥/٦/١ وتستحق السداد
 في ١٩٨٥/٦/١ لدى البنك الأهلى ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ٨٠٠٠
 جنية ، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪ ، وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل

الكبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ١٤ جنيها ، فـ
لنفيد كون كالاتي :

— عند تقديم الكبيالة كضمان :

١٠٠٠	من د/اوراق القبض برسم التأمين	١٩٨٥/٦/١
١٠٠٠	الى د/اوراق القبض	

— عند حصول المنشأة على القرض وايداعه في حسابها الجارى لدى
البنك :

٨٠٠	من د/التقضية — د/جارى بالبنك الاهلى المصرى	١٩٨٥/٦/١
٨٠٠	الى د/القروض الدائنة — قرض البنك الاهلى المصرى	

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها
من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ
الاستحقاق في حدود القيمة المرح بها . وفي هذه الحالة لا يستدعى الامر
قيام المنشأة باثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى في البنك
دائنا (أى من الالتزامات) بدلا من كونه مدينا عندما تقوم بسحب شيكات
عليه . وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح
زمنيا لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .

وفي حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكبيالة واستيفاء
قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل واغسلانة الباقي الى الحساب
الجارى للمنشأة يجرى القيد التالي :

١٩٨٥/٦/٢	من مذكورين : ح/ القروض الدائنة - قرض البنك الاعلى المصرى	٨٠٠٠
	ح/ الفوائد المدينة	٢٤٠
	ح/ مصاريف تحصيل اوراق القبض	١٤
	ح/ النقدية - جارى بالبنك الاعلى المصرى	١٧٤٦
	الى ح/ اوراق القبض برسم التلبيح تحصيل قيمة الكبيالة المودعة فى البنك كضمان للقرض وسدد الفوائد على	١٠٠٠٠
	القرض : $٨٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$	
	= ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقي فى الحساب الجارى .	

وفى حالة التسهيلات الائتمانية ، ويفرض ان البنك قد منح تسهيلات
فى حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمن الورقة خلال ثلاثة اشهر بسعر فائدة ١٢ % ،
وفى فرض ان المنشأة استفادت بهذه التسهيلات كالاتى : ٢٠٠٠ جنيه فى ٦/١ ،
٢٠٠٠ جنيه فى ٧/١ ، ٢٠٠٠ جنيه فى ٨/١ ، وقام البنك بتحصيل الكبيالة
فى ٩/١ ، تاريخ الاستحقاق ، فان حساب الفوائد يكون كالاتى :

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة اشهر} = ٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين} = ٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهر} = ٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٢٠ \text{ جنيه}$$

١٢٠ جنيه

المجموع

ويكون قيد التحصيل كالآتي :

٨٥/٩/١	من مذكورين :	
	ح/التقديرة - جارى بالبنك الاهلى المصرى	١٨٥٦
	ح/الفوائد المدينة	١٣٠
	ح/مصاريف تحصيل اوراق القبض	١٤
	الى ح/اوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجارى لدينا بمبلغ ٢٨٥٦

حينه بدلا من كونه دائنا (مكتشوفاً) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

٤ - ب - تحصيل اوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها
في حالة التوقف عن السداد :

افترضنا في الحالات الخمس السابقة ان اوراق القبض يتم تحصيلها
في موعد استحقاقها بالضبط الامر الذى يستلزم ان يكون الدين او المسحوب
عليه موسراً وقائراً وحسن النية في ذلك التاريخ . وبالتالي فماتبات التحصيل
كان يظهر في دفاتر المنشأة اذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها
أو اذا ما أرسلتها للبنك للتحصيل بالنيابة عنها أو اذا ما افترضت بقبولها
من البنك . أما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك ، أو تظهيرها
لآخر فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما
تظهر في دفاتر من استلمت ملكية الورقة اليه .

وقد يرغب الدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض
الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها
لأن حصوله على ما يسمى بخصم تعجيل الدفع . ويشمل
هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ
السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهي تماثل في طبيعتها مصاريف
الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذى يتفق عليه الدين مع

المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكه : فإذا كانت منشأة النجاش قد حملت على سيند أذن من دار الشروق بمبلغ ١٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل مدة الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ١٧٪ فان بقي السداد يكون كالآتي :

من المذكورين :	
ج/التقنية (بالسند أو البنك)	١٩٦
ح/مصاريف خصم تحميل الدفع	٤٠
أو إلى ح/أوراق القبض (إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة)	٢٠٠٠
أو إلى ح/أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)	
أو إلى ح/أوراق القبض برسم التامين (إذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض)	

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة واثبات الفوائد المدة في حالة ايداع الورقة برسم التامين .

أما إذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق ، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الأصيل المستفيد منها ، ويتم ذلك بآليات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة . وبالتالي فان عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل . ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل . ويقاضى البنك بكل ما يتحمل من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه . ويقع على عاتق البنك ضمانا لحقوقه إذا كانت الورقة

مودعة لديه برسم التأمين أو اذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه ببقية الورقة مضافا اليها مصاريف البروتستو . أما اذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذى تقع في حيازته الورقة القيام بإجراءات البروتستو ثم يحل المحول منه الورقة بقيمتها مضافا اليها المصاريف . وفى كل الاحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الاولى منها باثبات توقف المدين عن السداد بجعل حساب له لديها مدينا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها . ويكون الطرف الدائن للقيد مثلاها مع كل حالة . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة اسعاده قد قامت بسحب الكبيالات التالية على بعض عملاتها فى ١/٥/١٩٨٥ وتعرفت فيها كالآتى :

رقم الكبيالة المبلغ المسحوب عليه تاريخ التصرف

الاستحقاق

١	٢٠٠٠	عبد السميع	١/٦/١٩٨٥	احتفظت بها للحصول
٢	٢٥٠٠	عبد الستار	١/٧/١٩٨٥	أودعت فى البنك للحصول
٣	١٧٥٠	عبد الغفار	١/٦/١٩٨٥	خصمت فى البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد	١/٧/١٩٨٥	حولت للمورد حصنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود	١/٦/١٩٨٥	أودعت فى البنك فسملا

لتسهيلات

وفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف البروتستو على الكبيالات الخمس على التوالي ١٠ جنيه ، ١٢ جنيه ، ٨ جنيه ، ١٥ جنيه ، ٣٥ جنيه ، فان اثبات التوقف فى دفاتر منشأة السعاده يكون كالآتى :

١٩٨٥/٦/١	من د/مصاريف البروتستو الى د/النقدية بالصندوق اثبات سداد مصاريف البروتستو على كبيالة عبد السميع	١٠	١٠
----------	---	----	----

١٩٨٥/٦/١	من د/العميل عبد السميع الى مذكورين : د/اوراق القبض د/مصاريف البروتستو	٢٠٠٠ ١٠	٢٠١٠
----------	--	------------	------

١٩٨٥/٦/١	من د/العميل عبد الغفار الى د/البنك - جارى اثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكبيالة المخصوصة وتحيله بمصاريف البروتستو	١٧٥٨	١٧٥٨
----------	---	------	------

١٩٨٥/٧/١	من د/العميل عبد الستار الى مذكورين : د/اوراق القبض برسم التحصيل د/النقدية - بالبنك جارى اثبات توقف عبد الستار عن سداد الكبيالة المودعة في البنك للتحصيل وتحيله بمصاريف البروتستو	٢٥٠٠ ١٢	٢٥١٢
----------	--	------------	------

١٩٨٥/٧/١	من د/العميل عبد الواحد الى د/المورد حسنين اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكبيالة المحولة للمورد حسنين وتحيله بمصاريف البروتستو الذى حملنا بها حسين	٣٠١٥	٣٠١٥
----------	---	------	------

١٠٠٢٩	من ح/ العميل عبد الموجود الى مذكورين	١٩٨٥/١/١
١٠٠٠	ح/ اوراق القبض برسم التأمين	
٣٥	ح/ النقدية - بالبنك جارى	
	اثبات توقف عيد الموجود وتحيله بمصاريف البرتستو التى حملنا بها البنك.	

ويترتب على توقف المسحوب عليه او المدين عن سداد الاوراق التجارية
اها اعلان افلاسه او الاتفاق مع الساحب او المستفيد بتجديد الورقة ومد
اجل استحقاقها بقية اجمالى الدين والمصاريف مضافا اليها فوائد التأخير
عن مدة التجديد ، او السداد الجزئى لقبة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى
والفوائد التى تستحق عليه . وسوف نتناول المعالجة المخاسبية لحالة
الافلاس اولا ثم نليه بحالة التجديد الكلى او الجزئى .

ويترتب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه ، وتقسام
لحكمة التجارية بتعيين مصرفي لتصفية اعمال المفلس واصوله ، وتوزيع
حصيلة التصفية على الدائنين اذا كان المفلس معسرا او سداد ديونه اذا
كان المفلس موسرا . ويعني اعسار المفلس هو عدم كفاية حصيلة التصفية
سداد ديونه بالكامل ، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين
طبقا لاولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب . فاذا افترضنا مثلا انه تم اعلان
افلاس عبد السميع ووجد انه معسرا ، وحدد المصرف نسبة استيفاء الديون
بنسبة ٦٠ % ، وسدد للدائنين على هذا الاساس ، فان القيد في دفاتر منشأه
للمساعدة يكون كالآتي :

١٢٠٦	من مذكورين :	
٨٠٠	ح/ النقدية - بالبنك او الصندوق	
	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	
٧٠١	الى ح/ العميل عبد السميع	
	اثبات افلاس عبد السميع وحصولنا على ٦٠ % من اصل الكيبيالة والمصاريف .	

أما إذا كان المطلب موسرا فإن هذا يعني أن حصيللة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين . فإذا افترضنا مثلا أن العميل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسرا فإن منشأة السعادة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكبيالة المحولة للورد حسين ، تقوم هي بسداد المستحق للورد بجعل حسابه مدينا وحساب التقديرات دائما ، ثم عندما يقوم المصنف بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل خياب التقديرات مدينا وحساب العميل عبد الواحد دائما .

وإذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان إفلاس الدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه . فإذا افترضنا مثلا أن منشأة السعادة قد اتفقت مع عبد الستار على تجديد الكبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١/١٠/٨٥ بسعر فائدة ١٢٪ سنويا فإن قيد التجديد يكون مماثلا لقيد سحب كبيالة جديدة بجملة المستحق مضاعفا إليه الفوائد مع ضرورة إثبات الفوائد الدائنة . ذلك مع مراعاة أن الكبيالة القديمة يتم إلغاؤها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد به عليه . ويكون قيد إثبات الكبيانة الجديدة كالآتي :

٢٥٨٧٣٦	من ح/ أوراق القبض إلى مذكورين :
٢٥١٢ -	ح/ العميل عبد الستار
٧٥٣٦	ح/ الفوائد الدائنة - فوائده تجديد كبيالات .
	إثبات تجديد كبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروفستو وفوائد تجديد .
	$٢٥١٢ = \frac{٧}{١٣} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٧٥٣٦$ جم

ولا يختلف التجديد الجزئى من التجديد الكلى الا فيما يختص بالبلغ
التعدى والذى يجعل به حساب النقدية مدينا بدلا من حساب أوراق القبض،
كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب
سميل وتضاف لهذا الرصيد لتحدد قيمة الكبيالة الجديدة .

• - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تطوى أوراق الدفع على الكبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة
دائيتها أو السندات الاثنية التى عقرها المنشأة لحساب هؤلاء . وأوراق
الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل ائتمالات الخصمة للمنشأة قبل
الغمر بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وفكرنا . ومنذ قبل
المنشاء ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سندا اثنية لحساب الغمر مان
الطرف الدائن من القيد يكون ذ/أوراق الدفع . أما الطرف المدين فقد يخطف
طبقا للتسبب في خلق الورقة . فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع اذا
تم سحبها أو استأجرها عند الشراء ، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل
من الأصول التى يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع ، الا انه قد جرت العادة
أن يخصم حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التى لا تتجاوز مئتها سنة
والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع . ولنفرض مثلا أن منشأة
التوفيق لخدمة الاجهزة الكهربائية قد تلقت في ٨٥/٤/٢٩ بالمبيلات التالية :
(٨) اشترت اوليت كهربائية لا تقراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء
ببلغ ١٢٥٠ جنيتها منحت منها نقدا ٦٥٠ جنيتها وجورت بالباقي سندا اثنيا
يستحق بعد شهر ، (٢) قبلت كميالة مسحوبة بمعرفة المورد خلال سدادا
لرصيد حسابه البالغ ٢٤٠ جنيتها يستحق بعد شهرين .
وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه المبيلات في دفاتر منشأة التوفيق كالآتى :

١٢٥٠	من ح/ المشتريات أو مخزون البضاعة الى مذكورين : ح/ التقديرات - بالبنك أو الصندوق ح/ أوراق الدفع اثبات شراء بضاعة وإصدار سند اذني مصاددا لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيه يستحق بعد شهر .	٦٥٠ ٧٠٠	٨٥/٤/١
------	--	------------	--------

٢٤٠	من ح/ الموردين - المورد هلال الى ح/ أوراق الدفع . قبولنا الكبيالة المسحوبة علينا سدادا لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين	٢٤٠	
-----	--	-----	--

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فانها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة . فإذا افترضنا مثلا ان منشأة التوفيق توقفت من دفع قيمة السند الاذني المستحق عليها في ١٩٨٥/٥/١ للمحلات العامة وقامت الاخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه ، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الاصل والمصاريف مضاعفا اليها فائدة بواقع ١٢٪ سنويا لمدة شهرين فان تبود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي :

٧٠٠- ٧-	من مذكورين : ح/ أوراق الدفع ح/ المصاريف القضائية الى ح/ الموردين - المحلات العامة للكرماء اثبات توقفنا عن سداد السند الاذني المستحق في ٥/١/٨٥ وتحملنا لمصاريف البروتستو	٧٠٠- ٧٠٧-	٥/١
------------	--	--------------	-----

١٤١٤	من د/ الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق دفع الى د/ الموردين - المصلات العامة للكهرباء تحصلنا لفوائد تجديد السداد لمدة شهرين $\frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 7.7$ بواقع ١٢٪ ٧.٧ = ١٤١٤ جم	١٤١٤
------	--	------

٧٢١٤	من د/ الموردين - المحلات العامة الى د/ أوراق الدفع تجديد السند الاثنى بالرصيد المستحق عليها للمحلات العامة بتاريخ استحقاق ٨٥/٧/١	٧٢١٤
------	--	------

أما إذا تم اعلان افلاس المنشأة فان سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة
المصطفى طبقا لحالة يسارها أو اعسارها بعد تحقق حيلة التعفية ، وهو
موضوع نتناوله تفصيلا في دراستنا المتقدمة للمحاسبة .

هذا ويرامى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه
القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول
عليه الورقة . وبالتالي فان قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للقبض
أو بإيداعها في البنك للحصول أو بخصمها في البنك أو إيداعها في البنك برسم
التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند ، والتي
تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال
العام التالي :

٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك
بوثائق مساعدة :

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٢٢٥٠٠

جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه الى محلات العمروسي وذلك في ١٩٨٥/٦/٢٣ .
وفي ٧/١ قبل العمروسي الكبيالات التالية المسحوبة بعمرة المحلات العامة
سدادا لرصيد حسابه المدين طارنها .

١ - الكبيالة الاولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت
بها المحلات العامة للتحصيل .

٢ - الكبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١/١ وقد خصت
في البنك بمعدل ١٢٪ سنويا .

٣ - الكبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١ ، وقد
اودعت في البنك ضمانا لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل
فائدة ١٢٪ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين
الاولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك
بشيكات سدادا لحساب بعض الموردين .

٤ - الكبيالة الرابعة بباقي الرصيد وقدره ٦٥٠٠ جنيه تستحق في
١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سدادا لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات العمروسي بسداد الكبيالتين الاولى والثانية في
تواريخ استحقاقها وتوقفت عن سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو
٣٦ جنيه ، وانفتحت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف
نقدا وتجديد الكبيالة بالباقي لمدة ثلاثة اشهر بمعدل فائدة ١٥٪ سنويا .
وتوقفت عن سداد الكبيالة الرابعة وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر
الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيا . وسوف نوضح المعالجة
الحاسبية للمعاملات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة ومحلات
العمروسي والمورد عادل عبد الفتاح .

اولا : في دفاتر المحلات العامة للتجارة :

٦/٢٣	من د/الملاء - محلات المبروسى الى د/المبيعات	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠
٦/٢٣	من د/تكلفه البضاعة المبيعة الى د/مخزون البضاعة	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٧/١	من د/اوراق القبض الى د/الملاء - محلات المبروسى قبول المبروسى للكبيالات المسحوبة عليه سدادا لرصيد حسابه .	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠
٧/١	من مذكورين : د/النقدية - جارى بالبنك د/مصاريف خصم (قطاع) اوراق القبض الى د/اوراق القبض خصم الكبيالة المسحوبة على محلات المبروسى استحقاق ١/١ في البنك بمعدل ١٢٪ لد شهرين	٥٠٠٠	٤٩٠٠ ١٠٠
٧/١	من د/اوراق القبض برسم التلمين الى د/اوراق القبض ايداع الكبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات المبروسى بالبنك خصمنا لتسهيلات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٧/١	من د/الموردين - عادل عبد الفتاح الى د/اوراق القبض تحويل الكبيالة استحقاق ١/١٥ على محلات المبروسى سدادا لحساب المورد عادل عبد الفتاح .	٦٥٠٠	٦٥٠٠
٧/١٥	من د/الموردين الى د/جارى بالبنك - تسهيلات	٩٠٠٠	٩٠٠٠

٨/١	من د/ النقدية بالصندوق أو البنك الى د/ اوراق القبض تحصيل الكبيالة استحقاق ٧/١ على محلات العمروسي .	٦٠٠٠	٦٠٠٠
٨/١٥	من د/ الموردين الى د/ جارى بالبنك - تسهيلات	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٠/١	من د/ العملاء - محلات العمروسي الى مذكورين : د/ اوراق القبض برسم التامين د/ جارى بالبنك - تسهيلات اثبات توقف العمروسي عن سداد الكبيالة استحقاق ١٠/١ وتحصيل بمصاريف البروتستو الذى سدها البنك	١٥٠٠٠ ٢٦	١٥٠٢٦
١٠/٢٢	من د/ انقوائد المدنية الى د/ جارى بالبنك - تسهيلات الفوائد المستحق على التسهيلات : $٩٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢٥}{١٢} = ٢٢٥ \text{ جم}$ $٣٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٥}{١٢} = ٤٥ \text{ جم}$	٢٧٠	٢٧٠
١٠/١	من د/ جارى بالبنك - تسهيلات الى د/ النقدية بالبنك جارى سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لـ خصما على حسابنا الجارى المعادى	١٢٢٠٦	١٢٢٠٦
١٠/١	من مذكورين : د/ النقدية بالبنك أو الصندوق د/ اوراق القبض الى مذكورين : د/ العملاء - محلات العمروسي د/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد اوراق القبض تسوية الكبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقدا	١٥٠٣٦ ٢٧٥	٥٠٢٦ ١٠٣٧٥

١٠/١٥	من د/ العملاء - محلات العمروسي إلى د/ الموردين - عادل عبد الفتاح تبات توقف العمروسي عن سداد الكبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحيله مصاريف البرونسنو	٦٥٢٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من د/ الموردين - عادل عبد الفتاح إلى د/ النقدية ببنك أو الصندوق سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	٦٥٢٤	٦٥٢٤

١٠/١٥	من د/ أوراق القبض إلى مذكورين : د/ العملاء - محلات العمروسي د/ الفوائد الدائنة - نواند تجديد أوراق القبض تجديد الكبيالة استحقاق ١٠/١٥ بنفوائد تلخير لمدة شهرين .	٦٥٢٤ ١٦٣	٦٦٨٧
-------	--	-------------	------

ثانياً : في دفتر محلات العمروسي :

٩/٢٢	من د/ المشتريات أو مخزون البضائع إلى د/ الموردين - المحلات العامة للتجارة	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠
٧/١	من د/ الموردين - المحلات العامة للتجارة إلى د/ أوراق الدفع	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠
٨/١	من د/ أوراق الدفع إلى د/ النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكبيالة استحقاق ٨/١ للمحلات العامة	٦٠٠٠	٦٠٠٠
٩/١	من د/ أوراق الدفع إلى د/ النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكبيالة استحقاق ٩/١ المسحوبة بمعونة المحلات العامة .	٥٠٠٠	٥٠٠٠

١٠/١	من مذكورين : ح/أوراق الدفع ح/المصاريف القضائية الى ح/الموردين - لمحات العامة للتجارة	١٥.٢٦	١٥.٠٠ ٣٦
١٠/١	من ح/الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق دفع الى ح/الموردين - لمحات عامة للتجارة الفوائد على تجديد الورقة استحقاق ١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة اشهر بسعر فائدة ١٥٪ على ١٠.٠٠٠ جنيه .	٣٧٥	٣٧٥
١٠/١	من ح/الموردين - لمحات العامة للتجارة الى مذكورين : ح/أوراق الدفع ح/التقنية بالصندوق أو البنك تجديد ورقة الدفع - استحقاق ١٠/١ والسداد الجزئي .	١٠.٣٧٥ ٥.٣٦	١٥٤١١

وعليك أن تقوم بإثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٥ .

ثالثا : في دفاع المورد عادل عبد الفتاح

هذا وبلاظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمية حتى موعد الاستحقاق . عليك بأعداد حسابات الاستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وتحويل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات .

كما يرعى أننا افترضنا في شأن معالجة الاوراق التجارية بضعة عامة عدم قيام المنشأة بإمسك يوميات مساعدة ومن ثم تم اقبلت جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة ، أما اذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعي ضرورة

٧/١	من د/اوراق القبض الى د/الملاء - المحلات العامة للتجارة كبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة اليها من المحلات العامة ومسحوبة على محلات المبروسى	٦٥٠٠	٦٥٠٠
١٠/١٥	من د/الملاء - المحلات العامة للتجارة الى مذكورين : د/اوراق القبض د/النقدية اثبتت توقف المسحوب عليه السداد وتحويل العييل بمصاريف البروستو	٦٥٠٠ ٢٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من د/النقدية بالبنك أو الصندوق الى د/الملاء - المحلات العامة للتجارة سداد رصيد المحلات العامة للتجارة	٦٥٢٤	٦٥٢٤

استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه اليومية لأوراق القبض
وأخرى لأوراق الدفع ، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات
لإثبات الحصول على الورقة أو اصدارها دون تحويلها أو خصمها أو ايداعها
في البنك للحصول أو برسم التلبيح ، وهي عمليات يتم اثباتها في اليومية العامة
في العادة ، كذلك الامر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد واثبات
مصاريف البروستو وفوائد التجديد نهى عادة ما يتم اثباتها في اليومية العامة
كما سيرد تفصيلا في الفصل القادم .

٧ - الكبيالة المصورة :

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل
وفاء حقيقى ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينا للمساحب ، وانما

يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها
من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك نهى عادة محرمة
تداولنا .

ولا تحالف، المعالجة المحاسبية للكبيالة الصورية في دفاتر الساحب
المسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكبيالة الحقيقية ، إلا أن على
الساحب في هذه الحالة أن يوفى للمسحوب عليه بقيمة الكبيالة أو ما استفاد
به من حصلها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبئلا
الخاصم أو المتراض .

اسئلة وتمارين على الفصل العاشر

اولا : الاسئلة :

١ - ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشريك والكبيالة والسند الاثنى ورقة تجارية .

٢ - برر خطأ او صواب كل من العبارات التالية فيها لا يزيد عن ثلاثة اسطر لكل :

- أ - تعتبر الكبيالة من التزامات الساحب ومن اصول المستفيد .
- ب - تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصة لقطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .
- ج - يترتب على رفض الاوراق التجارية وعدم الوفاء بها في مواعيد الاستحقاق خسائر الدائن بصرف النظر عن يسار المدين .
- د - تعتبر الفوائد على تجديد الاوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .
- هـ - تعتبر اوراق القبض المخصوصة أو المودعة برسم التامين من اصول الساحب أو المستفيد الاول حتى يتم تحصيلها .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق الى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب لوفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة . وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف

حسبه نستحق الاولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة اشهر،
 بذلك على ان نقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقدا ونمورا . فقبلت منشأة
 الغروب الكبيالات الثلاثة ، كما سددت نقدا مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت
 ،الماتى سندا يستحق بعد اربعة اشهر لاذن منشأة الشروق . وقد احتفظت
 منشأة الشروق بالكبيالة الاولى للحصول وارسلت الثانية للبنك للتخصيص
 وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة
 ١٢ / قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الاذن في البنك بنفس
 سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد
 الاستحقاق .

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة
 الغروب وتصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع .

التحريين الثاني :

كالاول الا ان منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكبيالة الثانية وتم
 تجديد لها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنويا وبلغت المصاريف القضائية
 ١٦ جنيها ، كما توقفت عن سداد الكبيالة الثالثة حيث لم
 تستطيع الوفاء بها والكبيالة الجديدة فقامت بسداد الكبيالة
 المجددة و ٥٠٪ من الكبيالة الثالثة مضافا اليها المصاريف التى
 بلغت ١٨ جنيها ، وحررت سندا اذنيا يستحق بعد شهرين بالباقي
 والفوائد بواقع ١٢٪ سنويا . كما توقفت عن سداد السند الاذن المقطوع
 فى البنك واعلن انلاسها وحلت جميع ديونها الا انها كانت موسرة . وقد
 بلغت المصاريف انقضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيها
 كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند
 الجديد ٩ جنيهات .

التبرين الثالث :

نميا يلى بعض العمليات المخفارة من نشاط محلات السمرى عن شهر

مارس ١٩٨٥ .

٢ مارس : حصلت على سند اذنى من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين ببلغ ٣٢١٢ جنيها يضاف انيها فوائد بواقع ٦٪ تجديدا للكبيالة التى استحققت عليه اقس . وتوقف عن سدادها والتى بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيها .

١٠ مارس : حررت سندا اذنيا لبنك الائتمان ببلغ ١٥٠٠٠ جنيها يستحق بعد ثلاثة اشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنويا وقد حصلت على حسيمة القطع فى نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكبيالة التى كانت مسحوبة على محلات الطرابيشى ببلغ ٥٠٠٠ جنيها استحقاق ٥/١ الى المورد عبد العظيم هاشم سدادا لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم ببلغ ٢٠٠٠ جنيها والتى كانت مخصصة فى البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيها منها ٣ جنيها مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصما على حسابها الجارى وانتقلت مع المدين على قبول سندا اذنيا جديدا ببلغ ١٠٠٠ جنيها لمدة شهر على ان يسند الباقي نقدا . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيها فى هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد المال ببلغ ١٢٠٠٠ جنيها وانتقلت مع المورد دون اجراءات

قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقدا وتحريرو سند اذنى بالباقي
يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪ .

٢٥ مارس : حصلت على سند اذنى من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠
جنيه استحقاق ٥/٢٥ سدادا لرصيد حسابه . وقد تم ارساله
للبنك للتحميل في نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قية الكبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود
بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه واطرها البنك بتوقف عبد الصمد الاسمر من
سداد الكبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠
جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحميل وسداد بمصاريف
البروتستر التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكبيالة المستحقة
عليها لحالات الاسعد بكبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ
٣٠٠٠ جنيه زائدا ٢٣١٥ جنيه نقدا منها ١٥ جنيه فوائد تجديد .

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة في دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير حساس
اوراق القبض واوراق الدفع في كل حالة .

التمرين الرابع :

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية
لاثبات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها :

وجه الورقة

الاسكندرية في ١٩٨٦/١/١	مقيم جنبه	دمغة
	سر ٢٠٠٠	

بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه 'دفعو لامر
السيد / عبد العزيز عبد الشافي باسكندرية ، مبلغا وقدره
الفين جنيه مصرى لا غير .
والقيمة وصلتنا بضاعة . محلات 'الديمهورى
الى السيد / محمد الخواجة بالقاهرة مقبول .
محمد الخواجة - القاهرة في ١٩٨٦/١/١

ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة الى السيد/محمد محمود	بالاسكندرية
وعنا دفع القيمة الى بنك القاهرة	عبد العزيز عبد الشافي
محمد محمود	الاسكندرية في ٨٦/١/٥
خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية	الاسكندرية في ٨٦/٤/١
امضاء رئيس الكبيالات	

ماذا علمت :

ان الكبيالة المسحوبة سدادا لثمن بضاعة اشترتها محلات محمد
الخواجة من محلات الديمهورى ، وبضاعة اشترتها محلات الديمهورى من
عبد العزيز عبد الشافي . كما ان التحويل كان سدادا لثمن بضاعة اشترتها
عبد العزيز عبد الشافي من محلات محمد محمود ، ويبلغ سعر الخصم ٦٪
سنويا .

الفصل الحادى عشر



العمليات والدخات المساعدة

١ - مقدمة :

نقولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات الحاسبية المؤدية الى تغيير نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة الحاسبية وقياس مركزه الى فى نهايتها لاغراض توصيل المعلومات المفيدة فى هذا الصدد الى من يهمهم امر المشروع والتوقف على مدى نجاحه فى تحقيق اهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل البكرة فى اطار مبسط من الاجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام الحاسبى الذى عادة ما يستخدم فى هذه الاغراض . وعلى هذا الاساس كانت كل العمليات التى يقوم بها المشروع يتم اتمتها فى دفتر واحد لليومية ، باعتباره سجل القيد الاولى ، ثم يتم ترجمتها لحسابات الاستاذ العام باعتباره الاداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل اجراءات تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع فى دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية . فالمشروع الواحد قد يقوم بهئات ، ان لم يكن بالآلاف العمليات المختلفة التى تتعلق بجوانب نشاطه المتعددة فى يوم واحد ، الامر الذى يجعل تسجيلها فى دفتر واحد الى حسب تسلسلها الزمنى وبالترتيب يتطلب وقتا طويلا دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل فى هذا المجال . كما ان تبويب العمليات التى يقوم بها المشروع بالصورة التى اوضحناها فى المضمون المتقدمة يودى الى اجمال وتجميع شديد للبيانات التى قد ترغب

الإدارة في التوقف على مشتملاتها في صورة أكثر تفصيلا. ولذلك كله، عندما تتمتع عمليات المشروع اليومية وتنوع بدرجات ملحوظة فإن الأمر يقتضى الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد . وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة منجاسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لايعنى الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع . بل ان كل ما فى الأمر أن التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة إجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر أو دفاتر مستقلة. كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص إجمالى للعمليات المتعلقة بكل حساب مع اظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (فى المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب . ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة لليوميات المساعدة ، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الأستاذ العام، دفاتر الأستاذ المساعدة .

٢ - دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الاجلة (وفى بعض الأنظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات النقدية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية) . وهو لا يستخدم فى العادة الا اذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع الى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى أبسط صورة على خانات توضيح

البيانات التي ترد في العادة في فواتير البيع . فهو يحتوى على خاتمة لفاترين
 الفاتورة ، واخرى لاسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للامادة
 مرفحة للقيمة في حساب العميل المختصر ، دفتر الاستاذ ، وخامسة للقيمة
 الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذي يجب ان يتوفر في يومية
 المبيعات . ويمكن بعد ذلك ان تضاف الخانات التي تتلاءم مع احتياجات كل
 مشروع ، فيمكن مثلا ان تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات
 اذا تمديد ، ويمكن ان تضاف خانات اخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ،
 وما الى ذلك .

ويمكن ان يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالي :

صفحة ١ دفتر يومية المبيعات

المبيعات			المبلغ	رقم الفاتورة	الاسم العميل	التاريخ
صنف و	صنف ا	صنف هـ				
١٢٠٠	-	٤١٢	٥٣٢	٨٤/٢٣	خزينة حسين	اول يناير
	٦٩١	٢٠٠	٨٩١	٨٤/٢٤	شركة الباريدي	»
		٥٣	١٤٣	٨٤/٢٥	التجارة	»
٧٠٠	٢٠٠				ابراهيم الاشقر	»

ويتم اثبات المبيعات من البضاعة (دون الاصول الاخرى) في يومية
 المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل . وكما سبق ان ذكرنا ،
 على دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الاجلة ، على ان
 تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيها بعند :
 الا ان هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء
 مكنت هذه العمليات نقدية او آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين
 كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلا .

ويلاحظ ان يومية المبيعات يمكن ان تقتصر على الخانات الخمس الاولى

الموضحة في النموذج السابق . وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف الدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار أن الطرف الدائن - وهو المبيعات - معروف تلقائيا في هذه الحالة . أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة . وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل لدينا بائقية ، ويستدعى ترحيل القبية في الجانب الدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل أيضا . أما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم اثباتها في يومية المبيعات . غير أن القبية لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره ، ويكتفى في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قبية المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف) .

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تمجدها في الآتى :

- ١ - الاقتصاد في استخدام الدفاتر والادوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين ، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يعتبر بديلا كافيا في هذا الصدد . والمعروف بديهيا أن أطراف الدائن من كل قيد هو ح/المبيعات .
- ٢ - امكان اجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح ارصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية .

٢ - الاقتصاد في الزمن اللازم للترحيل لحساب المبيعات (او حسابات المبيعات اذا تعددت الاسناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والاكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .

١ - امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في ادارة الحسابات بصورة اكثر مرونة .

٢ - ١ - دفتر استاذ العملاء ، وحساب اجمالي العملاء :

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الاجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يماحى ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الامر تخصيص دفتر استاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر « دفتر استاذ العملاء » ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص في هذا الدفتر صفحة او مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددتها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضع علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية . والمفروض ان يتم الترحيل يوميا حتى تظهر ارصدة حسابات العملاء مديونياتهم المعنية لنشره حتى تاريخه . والواقع ان بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في استاذ العملاء من ولقع النواتج كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف اخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الاستاذ في دفتر استاذ العملاء عن الاشكال التطبيقية المعروفة والتي سبق ان تعرضنا لاثنتين منها . ولو انه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن

التعرف على مقدار مديونية أى عميل فى أى وقت بمجرد النظر الى حسابه فى دفتر الاستاذ .

واذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الاجل) فى يومية مستقلة لمبيعات ، وخصيص لحسابات العملاء دفتر استاذ (مساعد) مستقل ، فان ذلك لا يعنى اطلاقا الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والاستاذ العام فى هذا الصدد . فكما سبق ان ذكرنا ان الترحيل لحساب المبيعات فى الاستاذ العام لا يتم بصورة تنصيلية وانما بصورة اجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر) واذا وجد حساب المبيعات فى الاستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذى يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الاجلة) فان ميزان مراجعة حسابات الاستاذ العام لن يتوازن فى هذه الحالة . ولذلك ، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية ايضا ، يخصص حساب فى دفتر الاستاذ العام لاجمالى العملاء يطابق عليه « حساب اجمالى العملاء » او « حساب مراقبة استاذ العملاء » . ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجرى ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات فى الاستاذ العام ايضا . وبذلك يظهر فى الاستاذ العام كل حسابات الجزائية وكل حسابات النتيجة . ولا بد ان يتطابق رصيد حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام مع مجموع الارصدة المدينة للعملاء فى دفتر استاذ العملاء (1) .

(1) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية فى معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الاجالية ، كما سird شرحه فى نهاية هذا الفصل .

وتتوضح ما تقدم نفترض ان شركة التجارة "الحديثة قامت بعمليات البيع الاجل التالية خلال شهر ابريل :

٤/٣ : باعت بضاعة لشركة عمر الامير ببلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٤/٦ : باعت بضاعة للسيد/احمد محمود ببلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمر ببلغ ٧٢٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد / محرم نور الدين ببلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١ .

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الامير ببلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم اثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتي . :

يومية المبيعات

ابريل			
٣	شركة عمر الامير	٤/٢١	✓
٩	السيد/احمد محمود	٤/٢٧	✓
٢٢	شركة التحرير للتعمر	٤/٢٧	✓
٢٩	السيد/محرم نور الدين	٣/٥١	✓
٣٠	شركة عمر الامير	٤/٥٦	✓
	مجموع	٣٢٦٠	

وتظهر حسابات العملاء في دفتر استفاذ العملاء كالآتي (الارصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ اول ابريل افتراضية) :

شركة عمر الامير

٢٢٥٠.ر			رصيد	أول ابريل
٢٨١٠.ر	٥٦.ر	٤/٢١	مبيعات بضاعة	٢١
٤٦٦٠.ر	٨٥.ر	٤/٥٦	مبيعات بضاعة	٣٠

السيد/احمد محمود

-			رصيد	أول ابريل
٤٧٠.ر	٤٧.ر	٤/٢٧	مبيعات بضاعة	١

شركة التحرير للنصير

٥٠.ر			رصيد	أول ابريل
٧٨٠.ر	٧٣.ر	٤/٢٧	مبيعات بضاعة	٢٢

السيد/مكرم نور الدين

-			رصيد	أول ابريل
٦٥٠.ر	٦٥.ر	٤/٥١	مبيعات بضاعة	٢٩

وفي نهاية الشهر يتم تجبيع يومية المبيعات ويجرى اثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

٢٢٢٦٠ من ح/إجمالي العملاء

٢٢٢٦٠ الى ح/المبيعات

مجموع المبيعات الاجلة عن شهر ابريل طبقا لمجموع

يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لجسابي إجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الاستاذ العام كالاتي :

ح/إجمالي العملاء

٢٢٣٠٠.ر			رصيد	أول ابريل
٢٦٥٦٠.ر	٢٢٦٠.ر		الى ح/المبيعات	٣٠

٣٢٥٠٠	٣٢٦٠	٣٥٧٦٠	٣٠	رصيد (مفترض)	من د/ اجمالي العملاء
-------	------	-------	----	--------------	----------------------

هذا ويلاحظ ان الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في اول ابريل يساوي مجموع الارصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٢٥٠٠ + ٥٠ = ٣٢٦٠) ، كما ان رصيد الحساب الاجمالي في ٣٠/٤ يساوي ايضا مجموع ارصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ١٦٥٦٠) . هذا بالضرورة لان مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالي مدينا في نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الاستاذ العام « حساب مراقبة استاذ العملاء » في بعض الاحيان . وتكون المراقبة اكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير .

٢ - ب - مردودات ومسوحات المبيعات :

لا تعنى كثرة وتعدد عمليات البيع التى يقوم بها المشروع بالضرورة ان متعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء او كثرة طلبات التخفيض في السعر ، ولذلك فان عمليات مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات يتم اثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في استاذ العملاء من واقع ائتمانات الاضافة التى ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد . اما الترحيل لحساب اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (او مسوحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فانه اذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسوحات المبيعات فانه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على قرار يومية

المبيعات : وترحل العمليات التي يتم اثباتها في هذه اليومية الى الجانب لدائن من الحسابات الفردية للعملاء في استاذ العملاء . ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلا) ويجرى بالمجموع قيد في اليومية العامة جعل حساب مردودات المبيعات (او مسوحات المبيعات او كلاهما) مدينًا وحساب اجمالي العملاء دائنًا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الاستاذ العام .

٢ - ج - ميزان مراجعة استاذ العملاء على رصيد اجمالي العملاء :

غالبًا ما تقوم المنشآت التي تخصص دفترًا مستقلًا لحسابات العملاء بإعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالبًا ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الأرصدة مدينة بطبيعتها فانها تظهر كلها (في العمدة) في الجانب المدين من الميزان ، فاذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فان الميزان يجب ان يتوازن في هذه الحالة ، فاذا لم يتوازن فان ذلك يعنى وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء لمثلنا البسيط الوارد في البند ٢ - ا كالاتى :

مدين	دائن	اسم العميل
١٦٠ر		شركة مبر الامر
٤٧٠		السيد / احمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتنمية
٦٥٠		السيد / محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل اجمالي العملاء
	<u>٦٥٦٠</u>	<u>المجموع</u>
<u>٦٥٦٠</u>		

والواقع أن ميزان مراجعة استاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين ، ولذلك ، بالإضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على مرات دورية ، فهو يفيد الإدارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية .

٢ - دفتر يومية المشتريات واستاذ الموردين :

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لاثبات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتر مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة ، دون النقدية التي تظهر في يومية المدفوعات ، كما سيرد شرحها ، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لاثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر . ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات ، والتي يتم اثباتها في اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبدئية أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا اذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستقر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع) . وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حد أدنى من الخانات ، ثم زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها . ونفياً إلى نموذج مبسط لمنحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره :

دفتر يومية المشتريات

صفحة ١

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	٧	شروط السداد	المبلغ	المشتريات	
						صنف ٢١	صنف ٥٣
أول يناير	سعداوى مزيد	١/٢١		١٠ أيام ٢٪ صافي ٣٠ يوم	٨٩٠-ر	٥٢٠-ر	٣٧٠-ر
٥	السيد مندور	١/٤٣		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠-ر	١١٠-ر	٤٣٠-ر
٩	احمد أبو سعدة	١/٧١		١٪ ٤٥ ٣٠	٢٨٠-ر		٢٨٠-ر
.....

ويتم التقييد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام (استلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم ترحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة استاذًا مستقل يسمى استاذ الموردين ، حيث يجعل حساب كل مورد دائنًا بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في استاذ الموردين توضع علامة (√) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجبيع خاتمة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الاستاذ العام حيث يجعل به مدينًا مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الاستاذ العام ايضا دائنًا بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة . ولا تختلف الاجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات واستاذ العملاء .

ولتوضيح ذلك نفرض ان شركة ابو مروة التجارية قامت بعمليات الشراء الاجل التالية خلال شهر مارس :

٣/٣ : اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ١٠ ٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

٢/١٥ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٣٧٠ جنيه بشروط
١٪ ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

٢/٢١ : اشترت بضاعة من هريدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه
بشروط صافي ٦٠ يوم .

٢/٢٧ : اشترت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٢٤٠ جنيه بشروط
صافي ٣٠ يوم .

٢/٣٠ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط
١٪ ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو نروة كالتالى :

صفحة ٧ يومية المشتريات

٥٣٠-ر	٢٠ صافي ١٠٪ ٢٠	✓	سجل عبد الوهاب	٢/٢٠
٢٧٠-ر	٢٠ صافي ١٠٪ ٥	✓	شركة حسونة	٢/١٥
٨٨٠-ر	٦٠ صافي	✓	هريدى عبد الحميد	٢/٢١
٢٤٠-ر	٢٠ صافي	✓	السيد السحاوى	٢/٢٧
٧٣٠-ر	٢٠ صافي ١٠٪ ٥	✓	شركة حسونة	٢/٣٠
٢٨٥٠-ر				

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين فى استاف الموردين
على الوجه التالى (الرصد أول مارس الموضحة فى الحسابات افتراضية) :

سجل عبد الوهاب			
٥٧٠-ر	٥٣٠-ر	رصيد	أول مارس
١١٠٠-ر		مشتريات	٢/٣٠

شركة حسونة

١١٠-ر	٢٧٠-ر	رصيد	أول مارس
٤٨٠-ر	٧٣٠-ر	مشتريات	٢/١٥
١٢١٠-ر		مشتريات	٢/٣٠

هریدی عبد الحمید

رصيد	٣/٢١	٨٨٠-ر	٨٨٠-ر
مشتريات			

السيد السحاوي

رصيد	٣/٢٧	٢٤٠-ر	٧٦٠-ر
مشتريات			

ثم تجميع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الاجلة ويتم اجراء القيد التالي في اليومية العامة :

٢٨٥٠ من د/المشتريات (او د/مخزون البضائع)

٢٨٥٠ الى د/اجمالي الموردين

اثبات مجموع مشتريات الشهر الاجلة طبقا ليوميته

المشتريات

وبترحيل القيد السابق لحسابات الاستاذ العام تظهر كالآتي :

د/اجمالي الموردين

رصيد	٣/٢١	٣٩٥٠-ر	١١٠٠-ر
من د/المشتريات		٢٨٥٠-ر	

د / المشتريات

رصيد (افتراضي)	٣/٢١	٤٢٥٠٠-ر	٤٥٣٥٠-ر
الى د/الموردين		٢٨٥٠-ر	

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات واستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الاجلة واستاذ العملاء . ويتم اعداد ميزان مراجعة لاستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الارصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الاستاذ العام .

٢ - ١ - مردودات ومسحوبات المشتريات :

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر ، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسحوبات المشتريات . أما إذا لم يخصص للمردودات والمسحوبات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة (أو اشعارات الاضافة التي ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب اجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسحوبات (أو ح/مخزون البضائع) في الاستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة . ويمكن ان يتخذ دفتر يومية مردودات ومسحوبات المشتريات في حالة استخدامه - الشكل الآتي :

يومية مردودات ومسحوبات المشتريات

صفحة ٢

التاريخ	اسم المورد	المستند	البيان	مبلغ	مردودات	مسحوبات
٥ فبراير	شعراوي فريد		تلفيات نقل	٦٥-ر		٦٥-ر
١٢	هويدي الاشقر		اختلاف المواصفات	٢٣-ر		٢٣-ر
٢٥	مسعود زكريا		بضاعة تالفة	٥٤-ر		٥٤-ر

٢٨	المجموع عن الشهر	|	|	٣٢٥٠-ر	١٧٥٠-ر	١٥٠٠-ر
----	------------------	--	--	--------	--------	--------

ويراعى ان حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة في استاذ الموردين بالمردودات والمسحوبات يوما بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسحوبات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلا) ويجرى بها القيد التالي في اليومية العامة :

من د/اجمالى الموردين

٢٠٢٥.

الى مذكورين :

١٧٥٠ د/مردودات المشتريات } او د/مخزون البضائع
١٥٠٠ د/ممسوحات المشتريات

اثبات مردودات ومسوحات المشتريات عن الشهر

من واتع مجموع يومية المددودات والمسوحات .

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الاستاذ العام .

٤ - يومية اوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الاوراق التجارية من كميالات وسندات
اذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لمستحققاتها قبلهم .
ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم
الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقية الورقة ، وكيفية
نصرف المنشأة فيها .

ونفيا الى نموذج مبسط ليومية اوراق القبض :

دفتر يومية اوراق القبض

تاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب او محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	البلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	سند اقنى	ياسر	محللنا	ياسر	٨٥/١٢/١	٥٠٠	ملاحظات ورسل للتحويل
٨٥/١٠/٥	كبيالة	محمود	محللنا	محمود	٨٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك

مجموع	نهائية	الشهر	٥٦٠٠
-------	--------	-------	------

ويجمل د/مقدم الورقة في استاذ العملاء دائننا عند اثبات الحصول
على الورقة في يومية اوراق القبض ، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة
ويجرى اثبات القيد الاتى في اليومية العامة :

اثبات اوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر

طبقا لمجموع يومية اوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ اوراق القبض بالاسناد

العام والجانب الدائن من ح/ اجمالي العملاء بنفس الدفتر .

ويقصر استخدام دفتر يومية اوراق القبض على اثبات اوراق القبض الواردة المنشأة . اما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك او تحصيلها فيتم اثباتها في الدفاتر المختصة لذلك . تعرض الورقة ، او عدم تحصيلها ، و تحويلها للخير او ارسالها للبنك للحصول فهي عمليات يتم اثباتها عادة في اليومية العامة . اما عمليات تحصيل اوراق القبض او خصمها لدى البنك فيتم اثباتها عادة في يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد .

٥ - يومية اوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الاوراق التجارية التي تحررها المنشأة او تقبلها لامر الغير من دائنيها سدادا لمستحقاتهم قبلها . ويخصص الدفتر عادة لاثبات الكمبيالات والسندات الاذنية الصادرة للموردين سدادا لمستحقاتهم قبل المنشأة . ويوضح الدفتر بيانات اوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، والقبة . وفيما يلي نموذج مبسط ليومية اوراق الدفع .

دفتر يومية اوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم المالك	المسحوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	كمبيالة	علاء	محللنا	علاء	٨٥/١٢/٣١	٦٠٠٠	
٨٥/١٠/٧	سند دائني	عبد الرحيم	محللنا	عبد الستار	٨٥/١٢/١٥	٥٠٠	
	مجموع	نهاية	الشهر			٣٦٠٠	

ويجعل حساب الساحب معينا في استاذ الموردين عند اثبات ورقة الدفع في يومية اوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة ، ثم تجمع يومية اوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجرى اثبات التيد التالى في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٣٦٠٠ من ح/اجالى الموردين

٣٦٠٠ الى ح/اوراق الدفع

اثبات اوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر

طبعا لمجموع يومية اوراق الدفع

ويرحل التيد السابق للجانب المدين من ح/اجالى الموردين في الاستاذ العام مقابل جمل ح/اوراق الدفع دائنا في نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية اوراق الدفع على اثبات اصدار الاوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك غاذا تم سدأ الورقة في تاريخ الاستحقاق ، فان ذلك يتم اثباته في يومية المدفوعات النقدية . اما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم اثباتها في دفتر اليومية العامة .

٦ - دفتر يومية المتبوضات :

يخصص هذا الدفتر لاثبات المبيعات النقدية التى يترتب عليها متحصلات ، اى زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وبسواء كانت هذه المتحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقود) او في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلا) . ويثبت في هذا الدفتر كل العمليات التى يكون الطرف المدين

نبيها هو ح/النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هي المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن انطراف المدين الذى يرم اثباته في يومية المقبوضات يكون هو ح/النقدية بصنة دائنة ؛ كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون) ، فان دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزانة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك ، هذا بالإضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدى المسموح به مدينا جزئيا ، وحساب النقدية مدينا بالجزء الباقى . وعلى هذا الأساس عادة ما يخصم فى الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خاتمة للسندوق (أو الخزينة) ، وخاتمة للبنك (أو البنوك) وخاتمة للخصم النقدى المسموح به . ويحتوى الجانب الدائن من الدفتر على خاتمة للحسابات التى تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقدا أو بشيكات) وعادة ما تخصص خاتمة لكل حساب من الحسابات التى تمثل مصدرا رئيسيا للمتحصلات بصنة مكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحيانا . أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خاتمة واحدة للمتحصلات المتنوعة . مثل المتحصلات من بيع الاصول الثابتة ، أو من تعويضات التأمين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولا نموذجا مبسطا لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الإثبات فيه عن طريق مثال مبسط .

ونوضح فيما يلى الهدف من كل خاتمة من خاتمة النموذج (الموضح في الصفحة التالية) :

نموذج بسيط للدفتر اليومية القوائم

حسابات دائنة				حسابات مدينة				البيان	المستند	التاريخ
حسابات متنوعة	المبلغ	أوراق	مستل	المجموع	قسم	بالتك	بالمستوفى	التدعية		
رقم الحساب		قبض			بسته				رأس المال	
٢٠١	٥٠.٠٠٠		٨٠٠	٥٠.٠٠٠ ٢.٥٠٠ ٨٠٠	١٦	٥٠.٠٠٠	٢.٥٠٠ ٧٨٤	٥٠.٠٠٠ ٢.٥٠٠ ٧٨٤	٣٢ ٧٧	١/١ ١/٥ ١/١٠
٥٣٢.٠٠				١٧٢.٠٠	٢٣٢.٠٠	١٨٧.٠٠	١٢.٠٠	٦٦.٢٠٠	٣٢.٠٠	١٧.٥٠٠
				مجموع						

- ١ - التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية او تاريخ اشائها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ اتمام العملية .
- ب - المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد .
- ج - البيان : ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات .
- د - الحسابات المدبنة وتكون من أربعة خانات كالآتي :
 - ١ - النقدية : وتستخدم هذه الخانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجمل حسابات النقدية (الصندوق والبنك او البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات .
 - ٢ - الصندوق (او الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقدا في خزينة او صندوق المنشأة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة .
 - ٣ - البنك (او البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية لخانة النقدية - ولابد أن يتساوى مجموع خاتنا الصندوق والبنك مع خانة النقدية .
 - ٤ - الخصم المسحوق به : ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم .
 - ٥ - المجموع : وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (حساباتهم الاربعة) والذي يجب ان يتساوى مع مجموع الجانب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .
 - و - الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خانات كالآتي :
 - ١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .
 - ٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسحوق به ويرحل منها يوميا لحسابات العملاء باستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .
 ٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات
 بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب
 لتسهيل إجراءات الترحيل وتطيل هذه الحسابات ، وإجراء القيد الشهري
 للمخص اليومية المقبوضات .

وحين تزداد الصورة وضوحا فإن القيود الواردة في النموذج السابق
 لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلا من يومية المقبوضات لظهرت كالاتى .

القيد الاول :

٥٠٠٠٠ ر.هـ من ح/النقدية - (ح/البنك)

٥٠٠٠٠ ر.هـ الى ح/راس المال

اثبات تحصيل راس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم اثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل
 ح/النقدية - ح/فرعى البنك مدينا بمبلغ ٥٠٠٠٠ ر.هـ ، وجعل ح/راس
 المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

القيد الثانى :

٢٥٠٠ ر.هـ من ح/النقدية - (ح/الصندوق)

٢٥٠٠ ر.هـ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم اثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل
 ح/النقدية - ح/فرعى الصندوق مدينا بمبلغ ٢٥٠٠ ر.هـ ، وجعل ح/المبيعات
 في الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

القيد الثالث :

من مذكورين :

٧٨٤	ح/التقديّة - (ح/الصندوق)
١٦	ح/الخصم التقدي المسبوح به
٨٠٠	الى ح/العملاء

اثبات المتحصل نقدا من العميل مسعود ومنحه الخصم
التقدي

وقد تم اثبات هذا القيد ايضا في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث جعل ح/التقديّة - ح/فرعى الصندوق مدينا ببلغ ٧٨٤ جنيه ، وجعل ح/الخصم المسبوح به مدينا ببلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/العملاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائنا ببلغ ٨٠٠ جنيه .

ويتم اثبات المتحصلات التقديّة أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى اساس يومي في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بهالیه ، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلا) ويتم اجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من مذكورين :

٩٧٥٠٠	ح/التقديّة
٢٢٢٤٠٠	الصندوق
٦٦٣٠٠	البنك
١٢٠٠	ح/الخصم المسبوح به

الى مذكورين :

٢٢٢٠٠	ح/المبيعات
١٧٢٠٠	ح/اجمالي العملاء
١٥٠٠٠	ح/اوراق القبض
٥٠٠٠٠	ح/رأس المال
٢٠٥٠	ح/التوائد الدائنة
١٠١٥٠	ح/اتعاب وعمولات

اثبات ملخص عمليات المتحصلات التقديّة عن شهر
ينلير طبقا لمجاييع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا (او على فترات دورية أخرى متفق عليها) الى الحسابات الخاصة به في دفتر الاستاذ العام (لاحظ اننا افترضنا ان تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٥٠.٠٠٠ جنيه - فوائد دائنه ٢.٥٠٠ جنيه ، اتعاب وعمولات ١٥٠ ر.١ جنيه) .

هذا ولان الخدمات المصرفية في العصر الحديث تد ادت في الواقع الى ان معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات ، بالاضافة الى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من امان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس ، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي لتغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافه ، على ان تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك . ويتم ذلك يوميا حتى يتحقق الهدف المرجوب تحقيقه . والواقع ان هذه العملية تؤدي الى جعل حساب البنك - وهو احد الحسابين التفرعيين للنقدية - مدبنا بما يودع فيه من نقدية سائلة ، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعي الثاني من حساب النقدية - دائنا ، اى ان مجموع النقدية في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية . ويطلق على هذه العملية مبنية حركة نقدية من الصندوق للبنك (او بالعكس كما سيرد في يومية المدفوعات) . ويفضل ان تسجل هذه العملية في دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة ، اى بالطرح من خاتمة الصندوق والاضافة في خاتمة البنك دون ان تتأثر باقى خاتمات يومية المقبوضات .

ولنفترض على سبيل الايضاح ان شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر .

١/١ - بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٣٥٠٠ جنيه نقداً ، ٢٢٤٠ جنيه بشيكات ، وبلغ الخصم النقدي المسوح به للعميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

١/٧ - بلغت المبيعات النقدية للميل عبد التواب ٢٢٣٠ جنيه
حصلت نقدا .

١/١٥ - بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك .

١/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق
في حساب الشركة بالبنك .

١/٢٧ - بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٤٥٠٠ جنيه ، منها
٢٠٠٠ جنيه نقدا والباقي بشيك .

١/٢٩ - بلغت المبيعات النقدية ٤٣٠٠ جنيه ، حصل منها نقد
١٢٠٠ جنيه والباقي بشيك .

١/٢٠ - ورد شيك من الميل مسعود بببلغ ٢٢٤٠ جنيه سدادا
لرصيد حسابه البالغ ٢٣٦٥ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدي ، كما حصل
٢١٠٠ من أوراق القبض بالصندوق .

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المتبوضات كما
هو موضح بالصفحة التالية .

ثم يتم اجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ١/٢٠ :

من مكورين :		
ح/النقدية :		٣١٤١٠
٧١٢٠ بالصندوق		
٢٤٢٨٠ بالبنك		
ح/الخصم المسحوق به		٨٥
الى مكورين :		
ح/المبيعات	٧٥٢٠	
ح/اجبالي العملاء	١٢٢٦٥	
ح/اوراق القبض	٢١٠٠	
ح/الفوائد الدائنة	٢١٠٠	
ح/الالة المباعه	٦٥٠٠	
اثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر		

رقم تاريخ	البيان	حسابات مبنية				حسابات دائنة			
		اللتقية	بالمستوفى	بالبانك	خصم مستوفى به	المجموع	مبيعات	عملاء	اوراق القبض
١/ ١	السجل مجد الجواد	٩٨٤٠	٣٥٠٠	٦٢٢٠	٦٠	٩١٠٠	٢٢٢٠	٩١٠٠	
١/ ٢	مبيعات	٢١٢٠	٢٢٢٠	—	—	٢١٢٠			
١/ ٢٥	نوائد دائنة	٢١٠٠	—	٢١٠٠	—	٢١٠٠			
١/ ١٨	حركة اللتقية	—	(٦٠٠٠)	٦٠٠٠	—	—			
١/ ٢٧	بيع آلة قديمة	٩٥٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠٠	—	٦٥٠٠			
١/ ٢٩	مبيعات	٤٢٢٠	٢٠٠	٢٠٠٠	—	٤٢٢٠			
١/ ٣٠	السجل مسعود	٤٤٤٠	٢١٠٠	٢٢٢٠	٢٥	٤٢٦٥	٤٢٢٠	٢٢٦٥	٢١٠٠
١/ ٣٠	واراق القبض	٢١٢٠	٧١٢٠	٢٤٢٨٠	٨٥	٢١٤١٥	٧٥٢٠	١٢٢٦٥	٢١٠٠
	مجموع السجل	٢١٤١٠	٧١٢٠	٢٤٢٨٠	٨٥	٢١٤١٥	٧٥٢٠	١٢٢٦٥	٢١٠٠

ويلاحظ أن القيد الشهري للمخص اليومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خاتمة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل . ففى المثال السابق مثلا بلغ مجموع خاتمة المبالغ المتحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ جنيه . ولا يمكن إجراء القيد الشهري فى اليومية العامة لإثبات ملخص عمليات المتحصلات تمنا بتطيل هذا المبلغ الى مصادرته: ٢١٠٠ جنيه نواتد دائنة ٦٥٠٠ جنيه الآلة المباعه . ولتسهيل عملية تطيل خاتمة الحسابات المتنوعة الى الحسابات المكونة لها فى كل شهر تم اضافة خاتمة لرقم الحساب . وعند التعرف على رقم الحساب والنظر الى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذى يجعل دائنا بالقيمة الواردة فى خاتمة المبالغ .

٧ - دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات التى يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية او بصفة جزئية هو حساب النقدية . ويثبت بالدفتر كل العمليات التى يترتب عليها انقاص رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) او بالبنك (او البنوك) . ولعل أهم هذه العمليات هى المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للنوردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد اوراق الدفع ، هذا بالإضافة طبعا الى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ويحتوى الجانب المدين على الحسابات التى تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخصم لكل حساب منها خاتمة اذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . اما اذا لم تكن العمليات متكررة ، فان الحساب يجعل مدينا فى خاتمة

الحسابات المتنوعة . ويحتوى الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعيه .
الصندوق والبنك ، كما تخصص خانة في هذا الجانب للخصم النقدي
المكتسب .

وكما هو الحال في دفتر يومية المتبوضات ، فان مجموع خانات الدفتر
في نهاية كل شهر (او اى فترة زمنية اخرى متفق عليها) يستخدم لاجراء
التقيد الشهري للخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العابة . ويتكون
الطرف المدين من التقيد الشهري من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون
الطرف الدائن من مجموع خلقتى النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق
المثال المبسط التالي : قامت شركة التجارة الحديثة بالمعاملات الآتية من بين
عمليات شهر سبتمبر :

٩/١ : اشترت بضاعة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وسددت بمبلغ ٢٠٠ جنيه
بشيك والباقي على الحساب .

٩/٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٣٦٥ جنيه
بشيك بمبلغ ٢٠٠ جنيه والباقي خصم مكتسب .

٩/١٢ : سددت اوراق دفع بمبلغ ١٥٠ جنيه نقدا من الصندوق .
٩/١٦ : سددت الاجور عن النصف الاول من الشهر بمبلغ ٢٦٠٠
جنيه نقدا من الصندوق .

٩/١٩ : اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، سدد من الصندوق
٢٠٠ جنيه والباقي بشيك .

٩/٢٢ : سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٥٠ جنيه بشيك .
٩/٢٧ : سددت حساب شركة سمعون التجارية البالغ ٢٠٠ جنيه

بمبلغ ١٦٠ جنيه ، منها ١٦٠ جنيه من الصندوق و ٢٠٠٠ جنيه بشيك
والباقي خصم مكسب .

٩/٢ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٦٠٠
جنيه وسددت أجور العمال عن النصف الثانى من الشهر والبالغ قدرها
٢٠٠٠ جنيه من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية نقط هي التي تسجل في يومية
المدفوعات أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات . ويلزم لأجراء
تقيد المخصص الشهري (أو الدورى) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خاتمة
المصروفات في الجانِب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في
الامتياز العام ، والمبالغ التي يجعل كل حساب منها ديناً بها ونفس الوضع
ينطبق على خاتمة الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالى :

دفتر یومیۃ الفکر

حسابات مدينة				حسابات دائنة					
التاريخ	البيان	مشتريات موردين اوران	مبلغ	مصرفات	رقسم	المجموع	القسيمة	خصم	بالمشتوق بالبيان المجموع
١/١	مشتريات	٢١٠٠	-	-	-	٢١٠٠	-	-	٢١٠٠
١/٧	شركة التوريدات	-	٧٣٦٥	-	-	٧٣٦٥	-	-	٧٢٠
	المحيطة								
١/١٢	اوراق ملحق	-	-	-	-	١٥٠٠	-	١٥٠٠	١٥٠٠
١/١٦	الاجور	-	-	٢١	-	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	-
١/١٩	مشتريات	٤٥٠٠	-	-	-	٤٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠٠
١/٢٢	دمانية وعلان	-	-	٣٩	-	٥٠٠	٥٠٠	-	٥٠٠
١/٢٧	شركة سحون	-	٤٢٠٠	-	-	٢٢٠٠	٢٠٠٠	١١٦٠	٤١٦٠
	التجارية								
١/٣٠	الاجور	-	-	٢١	-	٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	٣٢٠٠
	الذات	-	-	٢٢	-	١٦٠٠	-	-	١٦٠٠
	مجموع الشهر	١٦٠٠	١١٥٦٥	٨٩٠٠	-	٢٨٥٦٥	-	-	٢٨٥٦٥

ويظهر قيد الملخص الشهري لبيوية المدوعات في البيوية العامة للمثال

على الوجه الآتى :

من مذكورين :		
ح/المشتريات (او ح/المخزون)		٦٦٠٠
ح/اجالى الموردين .		١١٥٦٥
ح/اوراق الدفع		١٥٠٠
ح/المرتبات		٦٨٠٠
حسابات { ح/الاجور (٣٦٠٠ + ٣٢٠٠)		١٦٠٠
المصروفات { ح/الدعمية والاملا		٥٠٠
الى مذكورين :		
ح/النقدية	٢٨٣٦٠	
١١٤٦٠ بالصندوق		
١٦٩٠٠ بالبنك		
ح/الخصم المكتسب	٢٠٥	
اثبات ملخص المدوعات النقدية عن شهر سبتمبر		

ويتم الترحيل يوميا من خاتمة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر استاذ الموردين . اما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الاستاذ العام .

٨ - ملخص البيويات والدفاتر المساعدة والعمليات الاجالية :

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد ان هذه العمليات - بالإضافة الى كونها تتعلق بعمليات الأصول والخصوم والايادات والمصروفات - تنقسم الى قسمين : الاول يمكن ان نطلق عليه العمليات الاجلة ، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالاجل ، والثانية يمكن ان نطلق عليها العمليات للنقدية ، وهي التي يترتب عليها زيادة او نقص في رصيد النقدية لدى المشروع . وتتم هذه العمليات النقدية والاجلة على مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تسجيلها واثباتها في دفاتر البيوية وتبويبها في دفتر الاستاذ على مدار الفترة .

وبالإضافة الى ذلك فان هناك بعض العمليات المحاسبية التى يلزم اجراؤها
وابتائها وتبويبها فى نهاية الفترة المحاسبية ، وهى العمليات التى اطلقنا
عليها عمليات تسوية الحسابات .

واذا تعددت عمليات المشروع اليومية فانه يصبح من الصعب ، ان لم
يكن من المستحيل ، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه
العمليات كما ان دفتر الاستاذ العام ، لكى يعطى البيانات المرغوبة بالصورة
التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام
المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفتر الاستاذ
المساعدة ، لتوفير امكانية تقسيم العمل ، والاقتصاد فى التكلفة والزمن ،
وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة فى الوقت المناسب .

وتسجل العمليات الاجلة فى المشروعات التجارية فى يومئى المشترية
والمبيعات ، حيث يسجل فى الاولى عمليات الشراء الاجلة يوما بيوم وبالتفصيل
ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية فى دفتر استاذ يخصم لحسابات
الموردين ويسجل فى الثانية عمليات البيع الاجل يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل
منها لحسابات العملاء فى استاذ العملاء . وبالإضافة الى هاتين اليوميتين
الاساسيتين يمكن للمشروع ان يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسوحات
المشتريات وأخرى لمردودات ومسوحات المبيعات اذا تعددت العمليات
الخاصة بها ، ويسجل فى الاولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسوحات
المشتريات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين فى استاذ
الموردين ، ويسجل فى الثانية مردودات ومسوحات المبيعات يوما بيوم
وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء فى استاذ العملاء . واذا تعددت
عمليات المشروع المتعلقة بالاوراق التجارية فانه يمكن ايضا ان يخصم
يومية مساعدة لاوراق القبض أو يومية مساعدة لاوراق الدفع أو كلاهما
وتخصص كل هذه اليوميات الستة لاثبات الحسابات الاجلة . ومن هذه
اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيد ،

وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المدين من القيد. واليوميات المدببة هي المشتريات ، مردودات ومسوحات المبيعات ، أوراق القبض . ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في استاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية مردودات ومسوحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في استاذ العملاء .

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي : المبيعات ، مردودات ومسوحات المشتريات ، وأوراق الدفع ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسوحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في استاذ الموردين ، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الماساح في استاذ الموردين .

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميتي المقبوضات والمدفوعات ، ولكل من هاتين اليوميتين جائبان ، أحدهما مدين والآخر دائن . ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسحوق به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء باستاذ العملاء . وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في استاذ الموردين .

ولا معنى ما تقدم الاستثناء من دفتر اليومية العامة ، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامه يكون محددا لأغراض معينة أهمها الآتي :

١ - تسجيل اللخصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة:

لاغراض ترحيلها في الاستاذ العام .

٢ - تسجيل العملية التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة:

المخصصة لاغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسبوحات المشتريات في حالة عدم تخصيص يومية بمساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الاجل للاصول الثابتة والبيع الاجل لها ، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الاوراق التجارية وما الى ذلك .

٣ - تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - تسجيل قيود ائصال حسابات الايرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية .

٥ - تسجيل قيود تصحيح الاخطاء .

ولا يعنى ايضا استخدام استاذ العملاء وآخر للموردين ، إمكانية الاستغناء عن الاستاذ العام في هذا الصدد . فالأضافة الى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفترين فان الاستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة اجمالية في حساب اجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب اجمالي الموردين . وكما سبق ان ذكرنا فان اجمالي العملاء واجمالي الموردين يعتبر من الادوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الاخطاء ، كما ان كل من الحسابين يعتبر تقريراً مختصراً في صورة اجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين .

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب اجمالي الموردين ونموذج حساب اجمالي العملاء اللينان في صورة اجمالية في دفتر الاستاذ على الوجه الموضح في كل منهما فيما يلي :

من/التقديرة - المخصص الدورى ليومية المقبوضات .	XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة الملاء باستاذ الملاء أول الفترة	XXXX
من/القسم المسوح به المخصص الدورى ليومية المقبوضات .	XXXX	الى/المبيعات - المخصص الدورى لمجموع يومية المبيعات الاجلة	XXXX
من/مردودات المبيعات - المخصص الدورى ليومية مردودات ومسوحات المبيعات ، أو اليومية العامة .	XXXX	الى/اوراق القبض - الاوراق المرفوضة الى/اوراق القبض برسم التحصيل ، أو برسم القلين	XXXX
من/مسجلات المبيعات - كالتقيد السابق .	XXXX	الى/التقديرة - المخصص الدورى ليومية المدفوعات بلحذاق التخص السابق خصمها البنك ، والممدد تحتها للبنك ، وبمصاريف البروتستو والمصاريف القضائية .	XXXX
من /مخصص الديون المشكوك فيها بالدين المعدومة - يومية عامة	XXXX	الى/المحول اليه - فى خالة رفض اوراق القبض المحولة للغير - يومية عامة .	XXXX
رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة الملاء XXXXXX بإستاذ للملاء آخر الفترة .	XXXX	الى/الفوائد الدائنة - فوائد تجديد اوراق القبض والنسولند الحسوية على أرصدة الملاء وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة - يومية عامة .	XXXX
	XXXX		XXXX

رصيد اول الفترة = مجموع ارصدة الموردين بإستاذ الموردين اول الفترة .	XXXX	الى/التفدية - الملخص الدورى ليومية المدفوعات .	XXXX
من/المشتريات - الملخص الدورى لمجموع يومية المشتريات الاجلة .	XXXX	الى/الخصم المكتسب - الملخص الدورى ليومية المدفوعات .	XXXX XXXX
من/اوراق الدفع - اوراق مرفوضة - يومية عامة .	XXXX	الى/مردودات المشتريات - الملخص الدورى ليومية مردوات ومسوحات المشتريات، او اليومية العامة .	XXXX XXXX
من/مصاريف قضائية - التوقف عن السداد في اوراق الدفع ، يومية عامة .	XXXX	الى/مسوحات المشتريات - كالتقيد السابق .	XXXX
من/فوائد مدينة - فوائد تجديد اوراق الدفع والفوائد المحسوبة على ارصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة - يومية عامة .	XXXX	الى/اوراق الدفع - الملخص الدورى لمجموع يومية اوراق الدفع ، او اليومية العامة .	XXXX
		الى / اوراق القبض - الاوراق المحولة لموردين، يومية عامة .	XXXX
		الى د/التصفية - الى حالة انقراض المشروع .	XXXX
		رصيد آخر الفترة = مجموع ارصدة الموردين بإستاذ الموردين آخر الفترة .	XXXX
	XXXX		XXXX

٩ - النظام المحاسبى والتقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق ان ذكرنا أن الاجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ التقيد المزدوج ، الذى يتضمن ان لكل عملية من العمليات طرفان متساويان فى القيمة أحدهما مدين والآخر دائن ، مهما تعددت الحسابات فى أى من الطرفين أو كلاهما . وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا ان مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائما مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) فى أى تاريخ (أو لحظة) معينة . وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبى قاصرا على اليومية العامة والابتناء العام ، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم اثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالاستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من اعداد ميزان المراجعة فى صورة متوازنة .

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق وتبيننا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للتقيد (الطرف الدائن فى يومية المشتريات مثلا) ، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به فى دفتر استاذ مساعد (استاذ الموردين مثلا) مستقل عن الاستاذ العام بينما الحساب الذى يمثل الطرف الآخر للعملية ، والتي تسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد فى العادة (ح/المشتريات مثلا) يمرحل اليه الجاميع الدورية لليومية فى دفتر الاستاذ العام . وبذلك تقع الحسابات التى تمثل الجانب المدين أو الدائن للتقيد فى دفتر استاذ معين بينما تقع الحسابات التى تمثل الجانب الآخر للتقيد فى دفتر استاذ آخر (المبلأ فى استاذ المبلأ والمبيعات فى الاستاذ العام فيها يختص بيومية المبيعات الاجلة مثلا ، . نماذا

كانت اليومية والدفتر المساعدة تعبر بديلا كليا لليومية العامة والامتياز العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات ، فيقرب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفتر الاستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الاستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة ، ويتحقق مبدأ القيد المزدوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات اجمالية تمثل دفتر الاستاذ المساعدة في دفتر الاستاذ العام ، والا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هي ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليومية والدفتر المساعدة . وتتضمن ظهور أرصدة العملاء من واقع استاذ العملاء ، وأرصدة الموردين من واقع استاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب اجمالي العملاء أو لاجمالي الموردين في الاستاذ العام .

اما الطريقة التي اتبعناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهي تعتبر اليومية والدفتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي . وعلى هذا الاساس فان كل العمليات التي يقوم بها المشروع لابد وأن تثبت في اليومية العامة وترحل للاستاذ العام ولو بصورة اجمالية استنادا الى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية . وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والاستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي ، والتي منها يمكن التوصل الى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي . وفي ظل هذه الطريقة ، وهي الشائعة في الاستخدام ، يمثل كل استاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالي في دفتر الاستاذ العام ويكتفى باظهار رصيد هذا الحساب الاجمالي في ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الاستاذ المساعد . وعلى هذا الاساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات اجمالية .

وتطبيقا لهذه الطريقة يلزم اجراء قيد دورى فى اليومية العامة لاثبات
المخلص الاجمالى لليوميات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل
لحسابات الواردة فى الاستاذ العام . أما اليوميات ، والتي تعد بمثابة
سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى اطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها
لدوائر الاستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للاستاذ العام بطريق
مباشر .

اسئلة وتمارين

على الفصل الحادى عشر

اولا - الاسئلة :

١ - ارسم نموذج مبسط ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ - لماذا يعد الخصم النقدي المسوح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات ، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسية في يومية المدفوعات .

٣ - برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينه بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ - « يعتبر دفتر الاستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الاستاذ المساعدة في ظل الطريقة التى اتبعناها » . وضع لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لاستاذ الموردين في صورة متوازنة .

٥ - علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها او عدم صحتها باختصار شديد :

ا - لا تسجل في يومية المبيعات الا عمليات البيع الاجل ، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها .

ب - اذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام استاذ مساعد للعملاء والا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

ج - باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

- د - تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات .
- هـ - يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات .
- و - يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .
- ز - يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .
- ح - يرحل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ العملاء من واقع خانة العملاء ، وللحسابات الاخرى في الاستاذ العام .
- ط - يرحل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ الموردين ، اما باقى الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .
- ى - لا تعد اليومية والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبتى فى ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك فى ظل الطريقة الفرنسية .
- ك - يقتصر استخدام اليومية العامة فى حالة استخدام اليومية المساعدة على اثبات قيود التسوية والانتقال فى نهاية الفترة المحاسبية .
- ل - تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد ، اما يوميات المردودات والمسيوجات والمقبوضات والمدفوعات فهى من فوات الجانبين .

ثانيا - التمارين :

التمرين الاول :

فيما يلى بعض العمليات المطلوب اثباتها فى يومية المبيعات الاجرة واجراء قيد الملخص الشهرى لها ، والترحيل للحسابات الملائمة :

١/٤ - بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار .

١/٧ - تحصيل عملاء بخصم نقدي ٢٪ ، اجمالي المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .
١/١٤ - بيع بضاعة للسيد/ عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ٢٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

١/١٧ - بيع بضاعة نقدا بمبلغ ١٢٥٠ جنيه للميل عبد التواب وعلى الحساب للميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه ، كما رد الميل محمود بضاعة من يوم ١/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه .

١/٢٢ - تحصل من عبد الحميد محمود وصيد حسابه من صافي مبيعات ١/١٤ .

١/٢٥ - بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للصين عبد المنند والخصم ١/٢٥ - بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ والحصول على بحيلة بالتيبة تستحق بعد ٣ شهور .

١/٢٠ - بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للميل عبد المنند والحصول على شيك بالتيبة .

التدوين التالي :

المطلوب : اثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النمر التجارية التي تستخدم اليومية المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة في دفاتر الاستاذ واجراء تينود المخصصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها .

١٠/٣ - باعت بضاعة على الحساب للميل محمد بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ا شروط البيع الاجل ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ٩/١ .

١٠/٢ - اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وسلمها
اليوم بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ايام ، صافي ٦٠ يوما .
١٠/٥ - اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه
بشروط صافي ٢٠ يوم . وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للمعيل
عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، فائورة رقم ١٠/١٠ .

١٠/٧ : اقرضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه اودعت حسابها
الجارى بالبنك .

١٠/٨ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرقق معها فائورة بتاريخ
١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط : ٢٪ ١٠ صافي ٣٠ يوم .

١٠/٩ : سددت ايجار المحل من شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .
١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للمعيل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠
جنيه ، فائورة رقم ١١/١٠ .

١٠/١١ : تسلمت شيك من المعيل محمد بمبلغ ١٧٤٠ جنيه سدادا
لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم
١٠/٢ بشيك (فائورة بتاريخ ١٠/٢) .
١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفائورة من شركة عبد الصمد
بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ايام ، صافي ٦٠ يوم .

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٢٢٠ جنيه .
١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسوحات من مشتريات
١٠/١٢ بمبلغ ٢٥٠ جنيه لعدم مطابقة الاصناف للمواصفات وفي نفس التاريخ
ارسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ (فائورة بتاريخ
١٠/٥) .

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للمعيل محمد ببلغ ١٠٠٠ ر.ا
جنيه ، فاتورة رقم ١٢/٠.

١٠/١٩ : حصلت على شيك من المعيل عبد الرحيم سدادا لمشترياته
من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ . وفي نفس اليوم سددت فاتورة شركة
عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ نقدا (من الصندوق) وحصلت على الخصم .
١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة ببلغ ٤٤ جنيه حصلت نقدا
بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد القواب مصحوبة بفاتورة ببلغ
١٢٥٠ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢٪ / ١٠ ايام ، صافي ٣٠ يوم .
١٠/٢٦ : تسلمت نقدا بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من المعيل محمد
سدادا لمبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت في نفس اليوم بضاعة للمعيل عبد الرحيم
ببلغ ٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١٣ / ١ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه
بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها
٥٠٠ جنيه بشيكات .

التدوين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال
شهر نوفمبر :

١١/١ : اشترت مواد ومهمات بيعية ببلغ ٣٥٠ جنيه نقدا وسددت
رصيد المورد عبد الستار ببلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم
نقدى منه ببلغ ٣٠ جنيه .

١١/٢ : باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون ببلغ ٦٠٥٢٠ جنيه على

الحساب بئاتورة رقم ٢١١ ، كما باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
حصل منها بالصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك .

١١/٦ : اشترت اثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب .
واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سددتها ٢٠٠٠
جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .
وكانت بئاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك
وبلغت المصروفات الثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة اخوان سمعون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه
من مبيعات يوم ١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الثبروق بمبلغ ٢٧٥٠
جنيه على الحساب ، بئاتورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه ، وسددت
مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك ، وأودعت
بالحساب الجاري بالبنك ٤٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن المئيل مسمود قد توقف عن سداد
الكبيالة المسحوبة عليه والمقصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه
وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه
وكذلك بقيمة الكبيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من
الصندوق ، كما بلغت المشتريات الاجلة من المورد
عبد الودود ٢٨٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وكانت البئاتورة
بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٢ : باعت الشركة احدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه

وحملت القية بالمندوق ، كما باعت بعض الآلات والتراكيب الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الصليب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٥٠٠ جنيه بشروط ١٪ / ٢٠ يوم - صافي ٦٠ يوم : وبلغت المبيعات النقدية ١٢٧٥ جنيه حصل منها ٢٧٥ جنيه بالمندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للميل وهذان ٤٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كبيالة بمبلغ ٢٠٧٥ جنيه ستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سدادا لرصيد حسابها . وقامت بخضم الكبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خضم قدرها ٢٥ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الوهاب عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحملت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ : سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه بشيك ، والإيجار عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

نأذا علمت ان الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة ، المشتريات الآجلة ، المتبوضلات ، المدفوعات ، أوراق القبض .
الطلبات :

١ - اثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الآلآمة في دفاتر الاستقلا الآلآية .

٢ - إجراء قيود اثبات للمخصصات الآلآهرية لليوميآت المساعدة وترحيلها للحسابات الآلآمة في الاستقلا الآلآم .

٣ - اعداد ميزان مآرآمة استاذ المآلاء واستاذ الموردين في نهاية الشهر .

التحريين الرابع :

ظهرت الارصدة التالية في دفاتر شركة رشا التجارية في ٨٤/١/١ :
استاذ العملاء : العميل عبد الجبار ١٦٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠
جنيه . العميل عبد الجليل ١١٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠
جنيه ، استاذ الموردين ، شركة امل ١٩٠٠ جنيه ، شركة امانى ٦٠٠ جنيه ،
شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالمعاملات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢٠ : بلغت المبيعات التقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق ، ٣٤٠٠ جنيه
بشيكات ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فائتورة
رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فائتورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المشتريات التقدية الآتى : بضاعة من الصندوق ٢٣٠٠
جنيه ، اثاث بشيك ١٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٤٥٠٠ جنيه ،
كما بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة امل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢/٢
١٠ ايام صافي ٣٠ يوم ، فائتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ٢٢٠٠ جنيه
بشروط صافي ٣٠ يوم فائتورة بتاريخ ١/٣ ، كما بلغت تسديدات الشركة
للموردين الآتى :

شركة امل ١١٨٠ جنيه وخصم مكاسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة
سونيا ١٩٥٠ جنيه وخصم مكاسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقداً و ١٥٠٠ جنيه
بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآتى :

العميل عبد الجواد سدد رصيد خسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ،
العميل عبد الجسور سدد ١٣٤٠ جنيه بشيك وقدم كميالة مسحوة على
حدود بممرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه
ببائى رصيد خسابه .

١/١ : باعت الشركة نقدا : ائلك تقديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت
 بالمندوق ، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه
 حصلت بالمندوق ، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة
 على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، للعميل
 عبد الجواد بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٠٠ جنيه ،
 العميل عبد المولى ٢٥٠٠ جنيه ، بفواتير ارقام ١/٩ ، ١/١٠ ، ١/١١ ،
 ١/١٢ على التوالي . وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ١/٥ بتاريخ
 ١/٢ بشيك بخمسمائة ٦٠ جنيه .

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتى : شركة امل ٥٠٠ جنيه بشيك ،
 الاجور ٢٥٠ جنيه من المندوق ، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها
 ٣٦٠ جنيه من المندوق والباقي بشيك ، فوائد مدينة ٨٠ جنيه بشيك ،
 كما بلغت المتحصلات النقدية الآتى : ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات
 بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالمندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل
 عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك ، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه
 بالمندوق .

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم
 نقدي بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة
 مسهوات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما ردت الشركة
 بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠
 جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً اقنيا بالمبلغ الباقي
 يستحق بعد ثلاثة اشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الاجلة للملاء الآتى : العميل عبد الجبار ٥٠٠
 جنيه ، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٢٥٠
 جنيه . العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بفواتير ارقام ١/٢٢ ، ١/٢٣ ، ١/٢٤ .

١/٢٥ على التوالي . وبلغت التحصيلات النقدية في نفس اليوم الآتى : من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق ، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك ، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك .

١/٢١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة امل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ، ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم ، من شركة سهيلة ١٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرقات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق .

المطلوب :

١ - أثبات المعنويات السابقة في دفاتر اليومية المناسبة ونرحيلها لحسابات الاستاذ الملائمة .

٢ - اجرا قيد الملخص الشهري لليوميات المساعدة وأتاهم الترحيل للحسابات الملائمة :

٣ - اعداد ميزان مراجعة استاذ العملاء ، واستاذ الموردين في ١٩٨٤/١/٣١ .

التبرين الخامس :

فنيا يلى أرصدة بعض الحسابات في ٨٤/٢/١ كما ظهرت في دفاتر شركة الصباح التجارية : اجمالى العملاء : ٢٣١٥٠ جنيه ، اجمالى الموردين : ١٦٧٥٠ جنيه ، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه ، أوراق الدفع : ٨٢٥٠ جنيه .

وفنيا يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس من عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٣٢٨٥٠ جنيه،

مجموع يومية المبيعات الاجلة ٦٧٢٥٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات
ومسبوحات المشتريات ٢٢٢٥٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات ، مجموع
يومية مردودات ومسبوحات المبيعات ١١٠٠٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات ،
مجموع يومية اوراق القبض ٦٥٠٠ جنيه ، مجموع يومية اوراق الدفع
٧٧٥٠ جنيه ، مجموع الجانب الدين من يومية المقبوضات ١٧٢٦٠٠ جنيه ،
مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ١٧٥٠٠ جنيه . وبتحليل قيد
الخص الشهرى ليوميتى المقبوضات والمدفوعات فى اليومية العامة وجد
الآتى :

يومية المقبوضات : صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه ، بنك ١٢٤٥٠٠ جنيه .
خصم ٢٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٨٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤٠٠٠ جنيه ،
اوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه ، بيع اراضى ٢٥٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٣٦٠٠
جنيه ، عمولات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه

يومية المدفوعات : صندوق ١٢٥٠٠ جنيه ، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه ،
خصم ١٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه ، موردون ٣٢٣٥٠ جنيه ،
اوراق دفع ٩٢٥٠ جنيه ، اجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه ، دعاية واعلان ٢٥٠
جنيه ، ايجار ٥٠٠ جنيه ، مياه وانارة ١٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠
جنيه ، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه .

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتى :

اوراق قبض مرسلة للتحويل ٣٠٠ جنيه ، اوراق قبض مخصومة
٢٥٠٠ جنيه ، اوراق قبض مرفوضة ٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥٠
جنيه ، اوراق قبض محولة لموردين ١٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - اجراء قيود اليومية العامة اللازمة فى نهاية الشهر .

٢ - تصوير الحسابات اللازمة في الاستاذ العام وترحيل هذه التبيود

اليها .

التبرين السادس :

ظهرت أرصدة بعض حسابات الاستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي :

الحساب	الرصيد أول مارس	الرصيد آخر مارس
اجمالى العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
اجمالى الموردين	٦٤٠٠ جنيه	٨٥٠٠ جنيه
أوراق القبض	٢٥٠٠ جنيه	٤٦٠٠ جنيه
أوراق الدفع	٣٢٠٠ جنيه	٢٣٠٠ جنيه
المشتريات	٥٨٧٥٠ جنيه	?
المبيعات	٩٧٨٥٠ جنيه	?

ومبدا يلى بعض البيانات في دفاتر الشركة خلال الشهر :

يومية المقبوضات : متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه في خاتمة النقدية ، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه .

يومية المدفوعات : مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه في خاتمة النقدية ، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه ، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيهه .

اليومية العامة : أوراق قبض محولة لموردين ٣٥٠٠ جنيه ، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٢٥٠٠ جنيه . أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المودعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه ، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه .

المطلوب : تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس .

الفصل الثاني عشر



الحاسبة في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة :

تعرضنا حتى الآن لاجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية والخدمية ، والتي فيها يكون المصدر الرئيسي ليرادات المشروع هو الاتجار في البضائع من طريق عمليات الشراء والبيع ، او اداء الخدمات للعملاء .

اما في المشروعات الصناعية ، موضوع هذا الفصل ، فان ايرادات المشروع تتكلى اساسا من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بانتاجها لاغراض بيعها لعملائه . فالمشروع الصناعي يحصل على مواد اولية في صورتها الخام او في صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع الى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه . ويستخفم المشروع لاغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم باجرائها على المواد الاولية ما يحتاج لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين ، وما الى ذلك . وعادة ما تكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجوهر والخواص عن المواد الاولية المستخدمة في انتاجها . وتتكون ايرادات المشروع الصناعي اساسا من مبيعاته من منتجاته ، بينما تتكون ايرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لاغراض اعادة بيعها من انتاج الغير . وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشروياته فان تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تتكون من تكلفة ما يتم بيعه من انتاجه . وبذلك فيلزم الامر لاغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات

الصناعية تحديد تكلفة الإنتاج الذى يتدفق من العمليات الصناعية للمشروع .
وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الإنتاج
لا تختلف كثيراً عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية .

٢ - عناصر تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية :

تنقسم تكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية الى ثلاثة عناصر اساسية
هى : المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الانتاجية ، تكلفة
العمالة التى تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات الى منتجات
قابلة للبيع ، وتكلفة خدمات الاصول الثابتة المستفدة في العمليات الصناعية .
وقد جرت العادة في محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر الى عناصر
مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هى
تلك التى يمكن تخصيصها الى منتج معين على وجه التحديد ، ومن ثم يمكن
معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما
ترتبط هذه العناصر ارتباطاً مباشراً بحجم الإنتاج (عدد وحدات الإنتاج)
فزيادة زيادته وتنقص بنقصانه ، اما العناصر غير المباشرة فهى تلك التى تخدم
العمليات الانتاجية عموماً ولا ترتبط بوحدة الإنتاج بطريق مباشر . وليس
لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الإنتاج ، كما هو الحال في العناصر
المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الإنتاج . كما قد لا توجد اى
روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الإنتاج . وتتكون العناصر المباشرة من
المواد المباشرة والاجور المباشرة ، اما العناصر غير المباشرة ، فيطلق عليها
المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقى عناصر تكلفة الإنتاج
بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة .

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شسبه
المصنعة التى تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر
مواد مباشرة في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والمصطب عموماً . كما

أن الواح الصاج تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا . والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطن يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج ، وهكذا . ولانعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية موادا مباشرة على المنتج .

فزيوت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلا تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها . ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصلتها المادية ، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضا أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لإنتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر . فمثل ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بإنتاج المنتج بطريق مباشر . أما أجور الملاحظين والمشرفين والفنيين والكتبة ، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة ، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الإنتاج . والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الإنتاج ارتباطا كبيرا ، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل

المباشرة ، وإنما يجب أيضا ان تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة به .

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة . هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة ما يلى : اجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والإصلاحات والنظافة والكتبة ، وقطع الغيار والمهمات ومواد الصيانة والإصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والانتارة والقوى الكهربائية المحركة للالات ، التلمين على مباتى وآلات المصنع ، والضرائب على مباتى وآلات المصنع ، اهلاك الآلات والمعدات والمباتى الخاصة بالمصنع ، ايجار المباتى والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكونات المواد المباشرة أو الاجور المباشرة .

وعلى هذا الاساس تلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، فى أن الاولى تحصل على المواد الاولى لأغراض اجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها الى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض إعادة بيعها لعملائها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، وذلك يتطلب الامر قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية أولا قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة بيعها وقياس مجمل الربح .

٢ - قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

يتطلب الامر لأغراض قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية اضافة حسابات جديدة بالاستاذ العام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية

اخرى للمساعدة في تحديد تكلفة انتاج والرقابة عليها . وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وببسيط ، وذلك في ظل طريقة المخزون الدورى ، على ان نتناول الموضوع بالتفصيل في دراستنا المتقدمة .

٢ - ١ - المخزون :

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الاستناد العام ، فان المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الاستاذ العام هي :

١ - حساب مخزون المواد الاولية والخامات : ويوضح رصيده تكلفة المواد الاولية والخامات في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الاصول .

٢ - حساب مخزون الانتاج غير التام : ويطلق عليه ايضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذى مازال في احدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، في لحظة زمنية معينة ، وهو ايضا من حسابات الاصول .

٣ - حساب الانتاج التام : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذى يقع في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو انتاج تام بمعنى انه في حالة صالحة للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية ، اضافية ويعتبر من حسابات الاصول .

٣ - ١ - حساب مشتريات المواد الاولية والخامات :

اذا كان المشروع الصناعى يتبع طريقة المخزون الدورى ، فانه عادة ما يخصص حساب في الاستاذ العام لمشتريات المواد الاولية والخامات

(وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستناد مساعد للموردين) ويجعل هذا الحساب معيناً بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية . ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسحوبات من مشتريات المواد الأولية والخامات وكذلك الخصم النقدي المكتسب في هذا الحساب ، أو يخصص لكل منهما حساب مستقل في الأستاذ العام ، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والخامات في نهاية الفترة المحاسبية .

٢ - ج - حساب الاجور المباشرة :

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للاجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية .

٢ - د - حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة ما يتضمن النظام المحاسبى للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالإضافة الى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة ، يوضع رصيده في نهاية الفترة المحاسبية إجمالى تكلفة المصروفات غير المباشرة المستفدة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة .

٢ - هـ - تحديد تكلفة الانتاج :

تحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية ، من واقع دراسنا السابقة ، في ظل طريقة المخزون الدورى كالآتى :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع اول المدة + صافى المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية ، فانه يلزم تبيل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة ، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق وبنفس منطق تحديد تكلفه البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية ، التى تتبع طريقة المخزون الدورى كالاتى :

مخزون اول الفترة من المواد الاولى

والخامات

xxx

+ صافى مشتريات الفترة من المواد

الاولية والخامات

xxx

تكلفة السواد الاولية والخامات المتلعة

xxx

- مخزون آخر الفترة من المواد الاولى

والخامات

(xxx)

تكلفة المواد الاولى والخامات المستخدمة

xxx

+ الاجور المباشرة

xxx

+ المصاريف الصناعية غير المباشرة

xxx

التكلفة الصناعية عن الفترة

xxx

+ مخزون اول الفترة من الانتاج غير

التام

xxx

- مخزون آخر الفترة من الانتاج غير

التام

(xxx)

تكلفة الانتاج التام عن الفترة

xxx

وعندما نتوصل الى تحديد تكلفة الانتاج الذى تم فعلا خلال الفترة

وأصبح صالحا للبيع للعملاء . يمكن تحديد تكلفة ما تم بيعه فعلا خلال الفترة

(تكلفة المبيعات) كالاتى :

مخزون اول الفترة من الانتاج التام xxx

XXXX	+	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
XXXX ———		تكلفة الانتاج التام المنح للبيع
(XXXX)	—	مخزون آخر الفترة من الانتاج التام
XXXX		تكلفة المبيعات من الانتاج التام

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج او حساب التشغيل . وسوف نتناول الحساب في البند التالي ، بعد ان نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة عن طريق مثال رقمي .

ظهرت الارصدة التالية .بميزان مراجعة شركة الاعمال الصناعية في ١٢/٢١ ، مخزون ١/١ من المواد ١٢ر٢٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج غير التام ٦ر٨٠٠ جنيه ، صافي مشتريات المواد ٩٧ر٨٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥ر٠٠٠ جنيه ، الاجور المباشرة ٢٢ر٧٠٠ جنيه ، الاجور غير المباشرة ١٧ر٠٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محرك ٦ر٨٥٠ جنيه ، اهلاك آلات ومباني المصنع ١٥ر٠٠٠ جنيه ، مخرؤات صناعية غير مباشرة متنوعة ٢ر٤٠٠ جنيه .

وقد تبين من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥ر٠٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج غير التام ٨ر٤٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج التام ١٨ر٥٠٠ جنيه .

والمطلوب اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالاستعانة بالنموذج الموضح بعاليه ، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة متفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع (تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتي :

جنیه	جنیه	جنیه
	۱۳۲۰۰	مخزون مواد ۱/۱
	۹۷۸۰۰	صافی مشتريات مواد
۱۱۱۰۰۰	_____	تكلفة المواد المتلحة
(۱۵۰۰۰)	_____	— مخزون مواد ۱۲/۳۱
۹۶۰۰۰		تكلفة المواد المستخدمة
۲۲۷۰۰		الاجور المباشرة
		المصروفات الصناعية غير المباشرة
	۷۶۰۰	اجور غير مباشرة
	۶۸۵۰	وقود وزيوت وقوى محرقة
	۴۱۵۰	اعلاك آلات ومباني المصنع
	۳۴۰۰	مصرفات متنوعة
۲۱۰۰۰	_____	مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة
۱۳۹۷۰۰		التكلفة الصناعية عن الفترة
۶۸۰۰		+ مخزون ۱/۱ من الانتاج غير التام
(۸۴۰۰)		— مخزون ۱۲/۳۱ من الانتاج غير التام
۱۲۸۱۰۰		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
۲۵۰۰۰		+ مخزون ۱/۱ من الانتاج التام
(۱۸۵۰۰)		— مخزون ۱۲/۳۱ من الانتاج التام
۱۴۴۶۰۰		تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات)

٤ - حساب الإنتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية :

مادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي : حساب الإنتاج (او ح/انشغيل) ويهدف أساسا الى قياس تكلفة الإنتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة واصبح معد للبيع للعملاء ، حساب المتاجرة ويهدف الى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الإنتاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع . ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة في المشروعات التجارية ، إلا أنه يعتبر بصد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الإنتاج في المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلا او موضوعا عما عرفناه في المشروعات التجارية .

وإذا رجعنا للمثال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الأرباح يتخذ الصورة الموضحة بالصحة التالية .

وتنقل تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة في حساب المتاجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات . ويتربط على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الإنتاج في المشروعات الصناعية يتم اتمامها في نهاية الفترة في حساب الإنتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها . ويلاحظ أيضا أن حسابات المخزون في نهاية الفترة تغطى بقيود تسوية حيث تجعل مدينة مقابل جعل الحساب الختامى دائما . وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الإنتاج بإشارة سالبة ، بما يعنى أن حساب الإنتاج جعل دائما بها ، وقد قمنا بهذا الإجراء بدلا من اظهارها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل الى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة ، او تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة .

شركة الاعمال الصناعية

منه حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ١٢/٢١ - ١٩ لـ

مليم	جنيه		من د/ المتاجره
	١٢ر٢٠٠	الى د/ مخزون مواد ١/١	١٢٨ر١٠٠
	٩٧ر٨٠٠	الى د/ صافي مشتريات مواد	
١١١ر٠٠٠	—	تكلفة المواد المتاحة	
(١٥ر٠٠٠)		من د/ مخزون مواد ١٢/٢١	
٩٦ر٠٠٠		تكلفة المواد المستخدمة	
٢٢ر٧٠٠		الى د/ الاجور المباشرة	
	٧ر٦٠٠	الى د/ الاجور غير المباشرة	
	٦ر٨٥٠	الى د/ وقود وزيوت	
	٤ر١٥٠	الى د/ اهلاك آلات ومباني المصنع	
	٣ر٤٠٠	الى د/ مصروفات صناعية متنوعة	
٢١ر٠٠٠	—	مصروفات صناعية غير مباشرة	
١٣٩ر٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة	
٦ر٨٠٠		الى د/ مخزون انتاج غير تام ١/١	
(٨ر٤٠٠)		من د/ مخزون انتاج غير تام ١٢/٢١	
١٣٨ر١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٢٨ر١٠٠

• ولا تختلف إجراءات التسويات وإعداد قيود التبعوية والانتقال لجنابيات الأيرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية . وعادة ما تخصص خاتمتان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج القائم وأجراء التسويات المتعلقة بها . ولأن تناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة .

ويظهر حساب المتاجرة للمثال تحت البحث ، بفرض أن صافي المبيعات

١٨٠.٠٠٠ جنيه كالاتي :

شركة الأعمال الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ -

منه	لـ
١٣٧٠.٠٠	١٨٠.٠٠٠
٢٥٠.٠٠	١٨٠.٠٠٠
١٦٢٣.٠٠	
(١٨٥٠.٠٠)	
١٤٤٦.٠٠	
٣٥٤.٠٠	
١٨٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية، كما هو واضح ، هو اختلاف حساب صافي المشتريات في الاولى بحساب الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية .

مسئلة وتمارين

على الفصل الثاني عشر

اولا : الاسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما ياتى : المواد المباشرة ، الاجور غير المباشرة ، التفرقة بين الاجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة ، عناصر التكلفة الصناعية .

٢ - حدد أى من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة ، وأى منها يعتبر من الاجور المباشرة ، وأى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة . افترض ان هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه الى اقمشة وصباغة وتجهيز هذه الاقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد الصباغة والتجهيز ، اجور ملاحظين عمال النسيج ، اجور عمال الغزل ، اهلاك اثاث وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، اهلاك آلات ومعدات المصنع ، اهلاك مباني الادارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ، دعابة واعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والحاسبة ، مياه وانارة مكاتب الادارة ، وقود وزيتوط لحظة توليد الكهرباء التى تغذى المصنع ، اجور منتشى النسيج المجهر ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، اجور عمال آلات التجهيز ، خصم نقدى مكتسب على مشتريات القطن الخام ، اهلاك آلات التجهيز ، اهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة

نظرك :

١ - ليس هناك أى روابط بين أى من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والمتطلبات فى حجم الانتاج .

ب - اذا بلغت التكلفة الصناعية لاحدى الشركات عن نفيره المحاسبية ٢٢.٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام ٢٠.٠٠٠ جنيه ومخزون اول الفترة من الانتاج غير التام ٣.٠٠٠ جنيه ، فان تكلفه الانتاج التام خلال الفترة تكون ٢٣.٠٠٠ جنيه .

ج - تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة ، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية .

د - لابد وان يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفه العميل لاغراض الاستهلاك او الاقتناء .

هـ - يمكن ان يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة اولية بالنسبة لشركة صناعية اخرى .

و - اذا خصص حساب مستقل ينفتر الاستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فان هذا لا يعنى امكانية الاستغناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالاستاذ العام ، بل لابد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج .

ز - يمكن ان يستعين المشروع الصناعى بيومية مساعدة للمشتريات مثلها في ذلك مثل المشروع التجارى .

ح - تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التى تظهر ببيزان المراجعة في المشروع الصناعى فيها عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة .

ط - يعد مخزون الانتاج التام من الاصول بينما يعد مخزون المواد الاولية والخامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

ثانيا : القمارين :

التمرين الاول :

نمينا يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستطرفة للسنة
المالية المنتهية فى ١٩/١٢/٢١ :

١ - المخزون	فى ١٩/١/١	فى ١٩/١٢/٢١
مواد اولية وعلملت	٢٢ر٠٠٠ جنيه	٢٤ر٠٠٠ جنيه
انتاج غير تلم	٢٢ر٠٠٠ جنيه	٦٠ر٠٠٠ جنيه
انتاج تلم	٢٨ر٠٠٠ جنيه	٢٢ر٠٠٠ جنيه

٢ - بعض ارصدة حسابات الاستاذ العام فى ١٩/١٢/٢١ :

مشتريات مواد اولية ١٧٥٥٠٠ جنيه ، مردودات ومسموحات
مشتريات ٥٥٠٠ جنيه ، مبيعات ٢٢٧ر٠٠٠ جنيه ، مردودات ومسموحات
مبيعات ١٧ر٠٠٠ جنيه ، الاجور المباشرة ٦٥٠٠٠ جنيه ، اجور غير مباشرة
٦٠٠٠ جنيه ، اهلاك آلات ومبلى المصنوع ٧٥٠٠ جنيه ، وقود وقودوت
وقود محرك ٦٧٠٠ جنيه ، ادوات ومهمات صيانة مستخدمة فى المصنوع
٣٧٥٠ جنيه ، مهيا ومهمات الادارة ١٢٤٠٠ جنيه ، ايجار مبلى الادارة
٤٦٠٠ جنيه ، اهلاك ااثك وتركيبات ١٥٠٠ جنيه ، مصاريف ادارة
وتبويلية متنوعة ١٤٠٠ جنيه ، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٤٥٠ جنيه
المطلوب :

١ - اعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة ، والتكلفة الصناعية
عن الفترة ، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة .

٢ - اعداد حساب المتاجرة وحساب الارياح والخسائر عن الفترة .

التمرين الثانى :

نمينا يلى ارسدة حسابات الاستاذ العام فى ١٩/٦/٢٠ لشركة

الصناعات الهندسية : اجور غير مباشرة ٢٠.٠٠٠ جنيه ، خصم مسبوح
 به ٥٠.٠٠٠ جنيه ، سرودات مبيعات ٢٠.٠٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية
 ٤٠.٠٠٠ جنيه ، تأمين على المصانع ٨٠.٠٠٠ جنيه ، دعالية واعلان ٨٤٠٠
 جنيه ، فوائد مدينة ٢٢.٠٠٠ جنيه ، مرتبات ومهاليا ملاحظين ومهندسين
 ١٠.٠٠٠ جنيه ، مياه وانارة وقوى محركة للمصنع ١٩٤٠٠ جنيه ، اهلاك
 مباني المصنع ١٧٥٠٠ جنيه ، انتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠.٠٠٠ جنيه،
 اجور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه ، خصم مكتسب على المشتريات ٢٢٠٠
 جنيه ، نتل للخارج ١٤٠.٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ١٠.٠٠٠ جنيه ، مرتبات
 ادارية ٤٨٠.٠٠٠ جنيه ، مصاريف صيانة واصلاحات للمصانع ٢٨٤٠٠
 جنيه ، مبيعات ١٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه ، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٠.٠٠٠
 جنيه ، رأس المال ؟ ، ارباح محجوزة ٢٥٠.٠٠٠ جنيه ، موردون ٧٤٥٠٠
 جنيه ، نقدية ٣٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه ، آلات ومباني ١٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه ، مخصص
 اهلاك آلات ومباني ١٧٥٠٠ جنيه ، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠.٠٠٠
 جنيه ، عملاء ٢٢٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض ٨٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه . وقد بلغ
 مخزون نهاية الفترة الاتى : مواد اولية ٢١٠.٠٠٠ جنيه ، انتاج غير تام
 ٤٣.٠٠٠ جنيه ، انتاج تام ٥٠.٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات صيانة ١٣.٠٠٠
 جنيه .

المطلوب :

- ١ - اعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ١٩/٦/٣٠ .
- ٢ - تصوير الحسابات الختامية (الانتاج ، والمتاجرة ، والارباح
والخسائر) .

- ٣ - اجراء قيود الانتقال واثبات مخزون آخر الفترة .

- ٤ - تصوير الميزانية العمومية في ١٩/٦/٣٠ .

التبرين الثالث :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخزف والالومنيوم عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٩/٣٠ :

مخزون انتاج غير تام في ١٩٨٤/١٠/١ ٢٦٠٠٠ جنيه ، اجور غير مباشرة ٢٣٦٤٠ جنيه ، مخزون مواد أولية في ١٩٨٤/١٠/١ ١٦٨٠٠ جنيه ، مصاريف صناعية متنوعة ٢٨٢٠ جنيه ، مرتبات الملاحظين والمهندسين ١٥٦٠٠ جنيه ، اجور مباشرة ١٠٤٠٠٠ جنيه، اهلاك آلات المصنع ٦٠٠٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٦٤٨٠ جنيه ، صيانة واصلاحات ٦٢٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية ٨٦٠٠٠ جنيه ، تأمين على مباني المصنع ١٢٦٤٠ جنيه ، اهلاك مباني المصنع ٧٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٢٢٠٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محرك ٦٢٠٠٠ جنيه ، ناذا علمت ان :

١ - بلغ مخزون الانتاج التام في ١٩٨٤/١٠/١ ١٢٨٠٠ جنيه ، كما بلغ مخزون ٨٥/٩/٣٠ من المواد الأولية ٨٠٠٠٠ جنيه .

٢ - بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والاجور المباشرة ما يلي :

اجور مباشرة	مواد مباشرة	
٩٦٠٠ جنيه	١٠٨٠٠٠ جنيه	الانتاج غير التام
٢٤٠٠٠ جنيه	١٢٠٠٠٠ جنيه	الانتاج التام

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على اساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة الى اجمالي الاجور المباشرة (فاذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلا ٢٥٠٠٠ جنيه والاجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الاجور

المباشرة ٧٠٠٠ جنية ، فان حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة

٢٥٠٠

$$= \frac{7000}{7000 + 2500} = 3500 \text{ جنية } .$$

٧٠٠٠

المطلوب :

١ - تم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

٢ - تم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

٣ - تم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

الفصل الثالث عشر

في

تصحيح الأخطاء

١ - مقدمة :

انتهينا حتى الآن من توضيح إجراءات الدورة للحاسبة للحاسبة المالية في المشروعات التجارية والصناعية . وفي الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الإجراءات أو يساهم في القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو والنسيان ، وأخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات الحاسوبية ، أو عدم الدقة في تطبيق هذه الإجراءات . وقد قسمنا الأخطاء عموماً إلى أخطاء سهو وأخطاء ارتكاب حينئذ ولكننا لم نتعرض لإجراءات تصحيحها محاسبياً . ويهدف هذا الفصل إلى توضيح إجراءات تصحيح الأخطاء محاسبياً .

٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها :

تنقسم الأخطاء عموماً كما سبق أن ذكرنا إلى قسمين : الأول يشتمل على الأخطاء التي تنتج من السهو أو النسيان ، ويشتمل الثاني على الأخطاء التي ترجع إلى عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات الحاسوبية أو عدم الدقة في تطبيق هذه القواعد والإجراءات . ويطلق على القسم الأول أخطاء السهو أو الحذف ، ويطلق على القسم الثاني أخطاء الارتكاب .

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف في عدم إثبات العمليات الواجبة الإثبات دفترياً في الدفاتر المحاسبية ، أو عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها إلى نوعين : الأول يمكن

اكتشافه عن طريق ميزان المراجعة ، والثاني لا يمكن اكتشافه الا عن طريق المراجعة المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع ، او عن طريق الصدفة .

فالسو عن اثبات عملية من العمليات التالية والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها الى الاستاذ ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لان العملية بطرفيها لم يتم اثباتها اصلا ومن ثم يكون لعدم اثباتها نفس الاثر على الارصدة المدينة مثلها له على الارصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم اثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها الى حسابات الاستاذ ، فبالرغم من أن العملية تم اثباتها دفترتيا في هذه الحالة ، الا أن عدم ترحيلها لحسابات الاستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر في ميزان المراجعة ، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه .

اما اذا تم اثبات العملية بدفتر اليومية اثباتا صحيحا وتم ترحيل أحد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الاستاذ ، دون ترحيل الطرف الآخر ، فان ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان . فاذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن ، فان اثر ذلك سوف يقتصر على ارصدة أحد الجانبين الميزان دون الجانب الآخر . فاذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلا وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حسابها المولدين ، فان ارصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الارصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الاجلة في هذه الحالة .

ومواء كان الخطأ الناتج عن السهو والتسليط يؤثر في توازن ميزان المراجعة او لا يؤثر فيه ، فانه يلزم لاكتشافه وتحديد موضعه القيام بإجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية ، فاذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فتبدأ اجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية بتجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة . اما اذا لم يكن الخطأ ياتر على توازن الميزان فبان اكتشافه يتم في العادة عن طريق

اجراءات المراجعة الداخلية والخارجية التي تمساحب اجراءات الدورة المحاسبية .

وتشتمل اخطاء الارتكاب على الاخطاء التي تنتج عن عدم الامانة بالقواعد المحاسبية كتجاهل بقواعد التفرقة بين حسابات الاصول والمصروفات مثلا ، او حسابات الايرادات والالتزامات ، ويطلق على هذا النوع من الاخطاء اصطلاح « الاخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية ، او مشتريات البضائع مخدنا بها او شراء أدوات ومهمات وتيدها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن امثلة الاخطاء الفنية ايضا اخلال الحساب المدين محل الحساب الدائن بنسواء كان ذلك في القيد في الدفاتر او في الترحيل لحسابات الاستاذ او كلاهما .

وتشتمل اخطاء الارتكاب ايضا على اخطاء عكس الإرقام وجذف الامداد والاطفاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند الرابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الاخطاء اصطلاح « اخطاء التهاون في التدقيق » . ويشتمل هذا النوع ايضا على الاخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة

وسواء اكانت اخطاء الارتكاب اخطاء فنية او اخطاء تهاون في التدقيق فان اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبيه . فكما سبق وذكرنا نجد ان اخطاء عكس الأرقام وجذف الأصغار والاطفاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان . اما اخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الاستاذ فيتوقف اثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذي يتم الترحيل اليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل اليه ، فاذا كان كل من الحسابين معين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب

معين في الجانب المدين بدلا من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فان ذلك لن يؤثر على توازن الميزان . اما الترحيل للجانب المدين من احد حسابات العملاء مثلا بدلا من الترحيل لجانب المدين من احد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر حتما على توازن الميزان ، مع بقاء العوامل الاخرى على حالها . -

اما الاخطاء الفنية في التوجيه المحاسبى كاحلال حسابات الاصول محل حسابات المصروفات او حسابات الخصوم محل حسابات الايرادات ، والترحيل على هذا الاساس فلا يؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فان اثر الاخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطا مع مبدأ القيد المزدوج في الاثبات والترحيل . فاذا تم اخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الاثبات او في الترحيل لحسابات الاستاذ فان الخطا يؤدي الى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطا عن طريق عدم توازن الميزان او لم يكن الخطا يؤثر على هذا التوازن . فانه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولا للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك الا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المخطئة .

٣ - طرق تصحيح الاخطاء :

عندما يتم اكتشاف الاخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف اجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطا في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطا ذاته . ويتم تصحيح الاخطاء عادة ايا عن طريق الشطب أو عن طريق اجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطا .

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات إذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الأستاذ المختلفة ، فإذا كان الخطأ مترتب على عكس الإرقام مثلا أو حذف الأرقام فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح وإعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس . فإذا رحل للجانب المدين من ح/إجمالي العملاء مثلا مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٩٨٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح وإعادة ترصيد الحساب بمعد التصحيح . وبالطبع يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلا ، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح .

ويمكن أيضا اتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتج عن المعينات الحسابية للجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجودا في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية .

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة ، فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قيود يومية ، فإذا كان الخطأ يتمثل في السهو في إثبات إحدى العمليات في اليومية العامة أو باليوميات المساعدة، فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترحيله وتعديل أرصدة الحسابات طبقا لذلك ، سواء كان السهو في الإثبات متعلقا باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة . فإذا سقط من المحاسب إثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في ٢١/٣ مثلا ، وتم اكتشاف الخطأ في ٢٧/٤ ، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد في اليومية العامة في ٢٧/٤ كالآتي :

٥٠٠ من ح/العمل حسين

٥٠٠ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات الاجلة للعمل حسين بتاريخ ٢/٢١ التي سقط

قيدها سهوا في يومية المبيعات

ورغم امكانية تصحيح هذا الخطأ في يومية المبيعات ، الا ان وجوب اثباته في اليومية العامة يرجع لسببين : اولهما ابراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه الى عدم تكرار حدوثه ، وثانيهما هو ان اكتشاف الاخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقا لاجراء قيود الملخصات الشهرية لها في اليومية العامة من الفترة التي وقع فيها الخطأ .

أما اذا كان القيد أصلا وارد في اليومية العامة وسقط اثباته ، كحساب ائناك وتركيبات ببلغ ١٣٥٠ جنيه على الحساب في ٤/١ ولم يتم اثباته حتى تقدم المورد في ٧/١٥ للمطالبة بالقيمة فان الاثبات يكون كالمادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالاتي :

١٣٥٠ من ح/الائناك والتركيبات

١٣٥٠ الى ح/الدائنين

اثبات شراء الاثناك والتركيبات على الحساب من المورد

(فلان) بتاريخ ٤/١ ، والذي سقط قيده سهوا .

أما اذا كان الخطأ ناتج عن ارتكاب في اليومية العامة او اليوميات المساعدة فان تصحيحه يمكن ان يتم باحدى طريقتين :

١ - الطريقة المطولة : وبمقتضاها يتم الغاء القيد الخطأ من طريق جعل طرفه الدائن مدينا وطرفه المدين دائنا ، ثم اجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدي الالغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الامور .

فلو فرضنا مثلا ان العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة
نقدا بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الاصول طبقا
حتى يتم استخدامها فتنحول الى مصروفات . ولنفرض ان اثبات هذه العملية
في اليومية العامة عن طريق الخطا كان كالاتي :

٢٥٠٠ من ح/مصروفات الصيانة

٢٥٠٠ الى ح/النقدية

اثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا

فلنصحح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد
ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الاصول يتم في ظل هذه الطريقة كالاتي :

٢٥٠٠ من ح/النقدية

٢٥٠٠ الى ح/مصروفات الصيانة

الغاء القيد الخطا رقم ... صفحة ... بتاريخ ...

٢٥٠٠ من ح/مواد ومهمات الصيانة

٢٥٠٠ الى ح/النقدية

اثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقدا

بتاريخ

ولنفرض كمثال آخر ، انه عند اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات
البالغ مجموعها عن شهر مارس ١٩٨٠ ٦٤٩٨٠ جنيه ، ثم اثبات الملخص في اليومية
لعمامة بمبلغ ٦٤٩٨٠ جنيه . ولتصحح هذا يجرى الغاء القيد الخطا
كالاتي :

٦٤٩٨٠ من ح/اجمالي الموردين

٦٤٩٨٠ الى ح/المشتريات

الغاء القيد الخطا بتاريخ ٢/٣١ .

ثم يجرى اثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتي :

١٨٠٩٦ من ح/المشتريات

١٨٠٩٦ الى ح/اجبالي الموردين

تصحيح اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن

شهر مارس .

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ ر.جنيه خلال شهر ابريل قد تم اثباتها في يومية المدفوعات على انها ١٧٦٠ ر.جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية واثبات قيد الملخص الشهري لها في اليومية للعبة على هذا الاساس .

ويتم تصحيح الخطأ في اليومية اللعبة بالقيدين التاليين :

٧٠١٦١ من ح/التقديرات

٧٠١٦١ الى ح/المورد عبد الرحيم حسن

الغاء الخطأ .

٧٠١٦١ من ح/المورد عبد الرحيم حسن

٧٠١٦١ الى ح/التقديرات

اثبات القيد الصحيح .

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين الى ح/التقديرات واجبالي الموردين في دفتر الاستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن في استاذ الموردين .
٢ - الطريقة المختصرة : وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم الغاء القيد الخطأ الا اذا كان هذا الانهاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وانما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد .
نأرجعنا للمثال الاول في الطريقة الطويلة نجد انه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو :

٣٥٠٠ من ح/مواد ومهمات الصيانة

٣٥٠٠ الى ح/مصرفات الصيانة

نحساب التقدي في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطا ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح . أما حساب مصرفات الصيانة فقد جعل مدينا من طريق الخطا ببلغ ٣٥٠٠ جنيه بدلا من ح/مواد ومهمات الصيانة ، ولذلك فقيد التصحيح يؤدي الى جعل حساب مصرفات الصيانة دائنا ، وهو ما ترتب على قيد الالفاء في الطريقة المطولة ، ويؤدي الى جعل حساب مراد ومهمات الصيانة مدينا ، وهو ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة .

واذا أعدنا النظر في المثال الثاني في الطريقة المطولة لوجدنا ان حساب اجمالي الموردين قد جعل دائنا بالزيادة عن طريق الخطا ببلغ ١٨٠٠٠ جنيه في الوقت الذي جعل به حساب المشتريات مدينا بالزيادة بنفس القبة . ويكون قيد تصحيح الخطا في هذه الحالة بالشكل الذي يترتب عليه الفاء هذه الزيادة على الوجه التالي :

١٨٠٠٠ من ح/اجمالي الموردين

١٨٠٠٠ الى ح/المشتريات

تصحيح الخطا بالزيادة في اثبات الملخص الشهري ليومية

المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الغطاء الوارد في المثال الثالث كالآتي .

٩٠ من ح/المورد عبد الرحيم حسن

٩٠ الى ح/التقدي

تصحيح الخطا بالنقص في اثبات المدفوعات للمورد

عبد الرحيم حسن بتاريخ ... صفحة ... يومية

المدفوعات

أما الحالات التي يكون الغاء القيد الخطأ ضروري لتصحيح الخطأ ذاته
 نهى تتمثل في تلك الحالات التي يكون طرف القيد فيها خطأ كإحلال الطرف
 المدين محل الطرف الدائن والعكس ، أو التوجيه الخاطئ لطرف القيد .
 وكمثال للحالة الأولى نفترض أن اثبات الأجور المستحقة للمعاملين في نهاية
 الفترة والتي لم تسدد بعد تم كالآتي (مبلغ ٢٧٠ جنيه مثلا) :

٢٧٠ من ح/الأجور المستحقة

٢٧٠ إلى ح/الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم ويسا
 أنها لم تسدد بعد فذلك يعنى ضرورة جعلها دائنة . كما أن حساب الأجور
 من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد
 في نهاية الفترة وذلك لجعله مدينا . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء
 قيد عكسي بضغط القية حتى يتم الغاء القيد الخاطئ وإثبات القيد الصحيح
 في نفس الوقت طبقا للطريقة المختصرة كالآتي :

٧٤٠ من ح/الأجور

٧٤٠ إلى ح/الأجور المستحقة

إلغاء القيد الخاطئ وإثبات الأجور المستحقة وإثبات

القيد الصحيح ، كل مبلغ ٢٧٠ جنيه

أما الحالة الثانية فنوضح من المثال التالي : نفترض أنه قد تم إثبات
 الخصم النقدي المكتسب من الموردين على الشترقيات الاجلة والبالغ قدره
 ١٢٧ جنيه مثلا على أساس أنه خصم مسموح به كالآتي :

١٢٧ من ح/الخصم المسموح به

١٢٧ إلى ح/المبلاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينا بدلا من جعل

الخصم المكتسب دائنا وجعل حساب العملاء دائنا بدلا من جعل حساب الموردين مديناء وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطئ في كلا طرفيه ، وإثبات القيد الصحيح ، وهي للبتال المعروض كالآتي :

١٢٧	من د/ العملاء
١٢٧	الى د/ الخصم المسبوح به
	<u>إلغاء القيد الخاطئ .</u>

١٢٧	من د/ الموردين
١٢٧	الى د/ الخصم المكتسب
	<u>إثبات المصروف على خصم تعدى مكتسب على</u>
	<u>المشتريات الاجلة .</u>

٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة :

إذا تم التوصل الى مصدر الأخطاء التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فان اجراءات تصحيحها لا تفرج عن الاجراءات السابق التعرض لها . باذا كان الخطأ يقع في حسابات الاستاذ المختلة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتنقل الارصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه . واذا وقع الخطأ في دفاتر اليومية فان اجراءات التصحيح تستلزم اما إلغاء القيد الخاطئ وإثبات القيد الصحيح ونرحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالاستاذ واعادة ترصيدا ونقل الارصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الارصدة الخاطئة ، او تعديل القيد الخاطئ . بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة الى إلغاء القيد الخاطئ كما سبق ان وضحنا في الطريقة المختصرة . والواقع ان معظم الأخطاء التي

تؤثر في توازن الميزان غالباً ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الاستاذ أو ترصيد الحسابات ، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب .

أما إذا لم يكن التوصل الى مصدر الخطأ أو الإخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح بأعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المطلوب ، فإن الأمر يستدعى معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض أعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى نتكمن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مدينة أو دائنة بالفرق بين جانبي الميزان . فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثل في زيادة الجانب المدين من الجانب الدائن ببلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين ببلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق في الاستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون إجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الإخطاء في الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى ، كما يظهر الرصيد إذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى .

ولنفرض مثلاً ان الخصم المسجوع به على المبيعات الأجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه ، وعند إجراء التقيد الشهري للخصم اليومية وترحيله رحل مبلغ الخصم المسجوع به الى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم

المسوح به عن طريق الخطأ . نلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل أعداد الحسابات الختامية والميزانية لا يمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وأثباته في الجانب المدين من حساب الخصم المسوح وإعادة ترصيد الحسابين ونقل الارصدة الجديدة لميزان المراجعة . أما اذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ما يندر حدوثه عمليا ، والذي يؤدي الى زيادة الجلب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ ، أى بمبلغ ٩٢٠ جنيه ، فان الامر يستدعى في هذه الحالة فتح حساب معلق وجعله مدينا بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان . وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية نعالج الامور في الحساب المعلق على حسب طبيعة الحساب الذي نأثر بالخطأ . فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الاصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات . أما اذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الإيرادات والمصروفات التي تغطي الفترة المحاسبية السابقة والتي تم اقفائها في "الجنيهات الختامية" نعالج في الحساب الذي يمثل صفى المقتصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جريما على تسميته (بصفة مرحلية) حساب الارباع المحتجزة . وعلى هذا الاساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم التقدي في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي :

٩٢٠ من ح/الارباع المحتجزة

٩٢٠ الى ح/معلق

تحصيل الارباع المحتجزة بالخصم التقدي المسوح به
المبلغ ٩٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية
السابقة والذي اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب .

ويلاحظ أن الأرباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ١٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسحوق به بمبلغ ٤٦٠ جنيه خصما مكتسبا زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب انقاصها به وبذلك يمثل القيد الغاء ما تم اثباته بالزيادة فيها وانقاص ما كان من الواجب انقاصه منها .

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان ، فإذا سقط سهوا على سبيل المثال اثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٦٠٠ جنيه فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد اثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلا . ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكشف المخطئ أن هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها . وفي هذه الحالة يتم اثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي :

٦٠٠ من ح/الأرباح المحتجزة

٦٠٠ إلى ح/التنقية

سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقط
سهوا اثباتها في تسويات نهاية الفترة .

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الإيرادات والمصروفات .

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلا ٧٩٠ جنيه نقدا ، تم ترحيلها لحساب

الميل ٤ ، واجبالي العملاء على أساس انها ١٧٠ جنيه ٤ ، ولم يتم اكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية او في نهايتها فان ذلك سوف يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة من الجانب المدين ببلغ ١٨٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق معنا . وفي الفترة المحاسبية التالية يجرى اثبات الذي التالي عند اكتشاف الخطأ :

١٨٠ من ح/اجبالي العملاء - الميل فلان
الى ح/الحساب المعلق ١٨٠

تصحیح الخطأ واثبت المتحصل من الميل - فلان
والزيادة بتاريخ عند اكتشاف الخطأ وتصحيحه
ويرحل القيد السابق لحساب الميل وحساب اجبالي العملاء في نفس الوقت ٤ ، ويلاحظ اننا ابتدئنا ان المطع قد تم ترحيله بالقينة الصحيحة في حساب النقدية ، والا لما قدر به توازن الميزان .

اما اذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الاصول التي تتحول الى مصروفات ، كالشتریات مثلا ، فانها تعالج في حساب الاریاح المحتجرة بمقدار اثرها على حسابات المصروفات . فاذا رحلت مشتريات بضاعة ببلغ ١٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلا بدلا من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية او في نهايتها ، عند اكتشافه في الفترة او الفترات التالية يجرى تصحيحه بتفصيل التالي :

١٦٠٠ من ح/الاریاح المحتجرة
الى ح/الآلات والمعدات ١٦٠٠

ويلاحظ ان هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . وقد جعلت الاریاح المحتجرة مدینة رغم ان الشتریات تعد من الأصول ، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات ، وتتحول الشتریات الى مصروفات عند

حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة . ومعنى نقص المشتريات
بمقدار ما حل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة ، ومن ثم
المصروفات بالقيمة ، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة . ولذلك جعن
حساب الأرباح المحترزة مدينا بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق
الخطأ .

ولنفرض على سبيل المثال أيضا أن هذه المشتريات تمت في بداية
الفترة السابقة وإن أهلك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابها
على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ الخاطئ ١٦٠٠ جنية) على أساس
١٪ من الرصيد . فهذا يعني بالإضافة إلى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة
بمقدار ١٦٠٠ جنية (مصروف) ، زيادة أهلاك الآلات والمعدات ببضع ١٦٠
جنية ($1600 \times \frac{1}{100}$) (وهو مصروف أيضا) . أي إن الأرباح زادت
نقص تكلفة البضاعة المباعة عما كان من الواجب أن تكون عليه ببضع ١٦٠
جنية ، ونقصت بزيادة الإهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه ببضع
١٦٠ جنية وكل من الخطئين لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم التصحيح عند
اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي بالإضافة
إلى القيد السابق :

١٦٠ من هـ/مخصص أهلاك الآلات والمعدات

١٦٠ إلى حـ/الأرباح المحترزة

انقاص المخصص بمقدار الإهلاك المحسوب على
مشتريات البضاعة التي حمل بها حساب الآلات
والمعدات عن طريق الخطأ في الفترة المحاسبية
السابقة .

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحترزة هو نقص
رصيدا ببضع ١٦٤٠ جنية .

ولنفرض كمثال آخر أنه عند شراء سيارت على الحساب بمبلغ ٨٠٠ جنية في بداية السنة السابقة التي تم انقائها في اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترجيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح . ولكنه عند ترجيلها لحساب السيارات ، رحلت على أساس ٨٩٠٠ جنية بدلا من ٩٨٠٠ جنية ، وازال الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها . وتم اكتشافه في ٥ فبراير من العام التالي . ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب الدين أقل من الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنية يجعل بها الحساب المعلق مدينا وعند اكتشاف الخطأ يجري اثبات العهد الآتي :

٩٠٠ من ح/السيارات
٩٠٠ الى ح/الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية
الفترة السابقة .

ورغم أن الخطأ خطأ ترحيل إلا أنه في هذه الحالة يصعب من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الاكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

وإذا تكن اهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠٪ سنويا ، فإن اهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمتناز ١٨٠ جنية ٩٠٠ × $\frac{20}{100}$ وبالتالي فقد ردت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم تصحيحه بلجوء للتدقيق التالي :

١٨٠ من ح/الأرباح المحجوزة
١٨٠ الى ح/مخصص اهلاك السيارات

تحميل الأرباح المحجوزة بإهلاك الخامس للسيارات المشتراة في بداية العام السابق من المبلغ الذي لم يحصل به حساب السيارات عن طريق الخطأ :

$$١٨٠ \times \frac{20}{100}$$

اسئلة وتمارين

على الفصل الثالث عشر

أولا : الاسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما ياتى : اخطاء السهو ، الاخطاء الفنية .
اخطاء التهاون فى التدقيق : الاخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان ، اخطاء
الارتكاب ، الاخطاء التى لا تؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الاستعانة بما
تراه ملائما من أمثلة لتوضيح افكارك .

٢ - وضع الآثار التى تترتب على كل من الاخطاء التالية على كى
من : تكلفة المبيعات، المبيعات، صافي الربح ، مجمل الربح ، حسابات الاصول
المتداولة، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة . تم بإعداد جدول
يحتوى على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة الى
رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم عيّن مقدار الاثر بالزيادة فى
الخانة الملائمة بإشارة موجبة ، والاثر بالنقص فى الخانة الملائمة بإشارة
سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدي الى زيادة الجانب
المدين او نقص الجانب الدائن بإشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدي الى
نقص الجانب المدين او زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة :

١ - سقط سهوا اثبات مشترياء آجلة بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ب - تم اثبات الخصم المسموح به عليها المبيعات الآجلة فى يومية
المقبوضات فى الحساب المخصص للصروفات البيعية بمبلغ ٣٢٠ جنيه وتم
اجراء المخصم الدوزى لليومية والترحيل لحسابات الاستاذ على هذا
الاساس .

ج - تم ترحيل مبلغ ١٢٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات
الآجلة ، الى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

د - تم اثبات بيع آلات قديمة ببلغ ٢٠٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة ، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رجل المبلغ لحسابات الدينين على أساس أنه ٧٩٣٠ جنيه .

هـ - تم اثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة ببلغ ٢٠٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب الدين من حساب العميل صبحى حسونة بدلا من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و - تم اثبات مردودات مشتريات ببلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت للحسابات الصحيحة في اسناد المورد ، وتسقط سحوا ترحيلها لحساب إجمالي الموردين ، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٠٣٢٠ جنيه لحساب إجمالي العملاء على أساس أنه ٢٧٢٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٠٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس أنه ٩٦٠٢٣٠ جنيه .

ط - تم شراء أدوات ومهمات مكتبية ببلغ ١٠٠٠٠ جنيه وتم اثباتها على اعتبار أنها أثاث وتراكيب في بداية العام ، ويحجب اهلاك ائاث والتركيبات على أساس ١٪ سنويا وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى تحول تقرير من العام التالي .

٣ - غل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صوابا مبزرا
وجهة نظرك بما تراه ملائما من امثلة عند الحاجة .

١ - لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب - لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يمثل في إحلال الطرف المدين للتقيد محل الطرف الدائن قيما وترجيلا .

ج - تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الإصناف بالضرورة الى عدم توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في التقيد أو في الترحيل .

د - يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها الى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

هـ - يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين الى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله الى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة الى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

و - اذا جمل حساب المشتريات مدينا عن طريق الخطأ بمقدار مرهودات المبيعات خلال فترة معينة يلين فلكل سوف يؤدي الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ، وتقص المبيعات الصافية بمقدار المرهودات وبالتالي سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المرهودات .

ز - يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها خاطئا .

ح - يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الإيرادات او المصروفات ، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط - اذا تم ترحيل مبلغ معين الى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجلة بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات ، فإن

ذلك سوف يؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهري ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ى - تؤدي اخطاء الجمع الدورى لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل اثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها الى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار انشرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطئ . ويندم تصحيح هذه الاخطاء عند اكتشافها فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

عند قيام مراجع حسابات احدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة فى نهاية الفترة المحاسبية وجد الاخطاء التالية :

- ١ - سقط سهوا اثبات مشتريات مواد ومهمات بقيمة ببلغ ٢٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تأخذ فى الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدورى فى نهاية الفترة .
- ٢ - تم اثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة ببلغ ٤١٨ جنيه فى يومية المتبوضات على اعتبار انها مبيعات نقدية من البضائع ، وعولج رصيد حساب السيارة المباعه المدين ببلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار انه خسائر رأسمالية .

٣ - سقط سهوا ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهري ليومية اوراق القبض ببلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب اجمالى العملاء .

٤ - تم اثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسين حسونة ببلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار انها ورقة دفع صادرة للورد حسونة حسين وتم الترحيل لحسابات الاستاذ على هذا الاساس ، ولا تمتك الشركة يومية خاصة لاوراق الدفع .

٥ - بلغ مجنوع خانة الخصم النقدي المسجوع به في يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسجوع به على اساس انها ٢٩٧ جنيه .

٦ - اشترت الشركة اثاث وتركيبات على الحساب بببلغ ١٢٢٠١٢٢ جنيه في شهر ابريل وتم اثبات العملية في يومية المشتريات الاجلة وترحيلها على هذا الاساس ، وبلغ الاهلاك على هذا الاثاث عن الفترة طبقا للنظام والمعدلات التي تتبعها الشركة ٨٢ جنيه .

٧ - لم تتم تسوية الاجور في نهاية السنة المالية السابقة بببلغ الاجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٣١٢٠١٢ جنيه ، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الاجور عند سداده في بداية هذا العام .

٨ - وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بببلغ ١٠٠٠٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٢ ومنه نقل مجنوع هذه المصلحة والبالغ على هذا الاساس ٧٨٠٦٢٠ جنيه نقل للصفحة القالية على اساس ان المبلغ ٨٧٠٦٢٠٠ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس واثبات المبلغين الشهري لها والترحيل لحسابات الاستاذ بما يتضمن هذين الخطاين :

٩ - جعل حساب البنك لدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ - تم ترحيل مجنوع الخصم المكتسب من واقع المخصص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٢٠٠ جنيه للكتاب الدين من حساب الخصم المسجوع به بببلغ ٧٢٢٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - اجراء تصحيح الاخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة) .

٢ - بيان أثر كلٍّ من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من نوازن ميزان المراجعة ، ومجمل الربح عن الفترة وصافي الربح عن الفترة .

٣ - حساب رصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد نواقعها واكتشافها إلا بعد اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية .

٤ - اجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض اكتشافها في الفترة المحاسبية التالية .

التمرين الثاني :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الأخطاء الآتية :

١ - سقط سهوا اثبات مشتريات آجله ببلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمدين في ٤/٢٥ في يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في استاذ الموردين من واقع فاتورة المورد واذن الاستلام به خارج الشركة .

٢ - تم اثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الاستحقاق في يومية المقبوضات ببلغ ١٥٠٠ جنيه في خاتمة الملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ - رحل الطرف المدين لتقيد الملخص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للاستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ - اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً ببلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهري ليومية المدفوعات .

٥ - بلغ مجموع خاتمة الخصم النقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر أكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدي المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ - تم اثبات 'المنحصلات من الفوائد الدائنة في يومية المقبوضات على اعتبار انها متحصلات من ملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تتم سوية الفوائد الدائنة في حساب الملاء .

٧ - وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة و الجيع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رُحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للصفحة التالية على اعتبار انه ٨٩٨٧٠ جنيه . وقد استقر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الاساس وتم اجراء قيد الملخص الشهري وترحيله لحساباته الاستاذ .

٨ - لم يتم سوية الاجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن ايجار احدى مبانيها للمقر في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢١٠٠ جنيه في حساب الاجارات دائنة في نهاية العام السابق . واعتبر المبلغ كله بمثابة ايجارات دائنة في العام الحالي .

٩ - سجل 'المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يوميه 'المقبوضات على اعتبار انه منحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه و ٣/١٥ .

١٠ - قُلت 'شركة كنبيلة لمر 'لمورد عبد الحليم عبد الموجود بمبلغ ٧٦٥٠ جنيه و ٧/١٣ وتم اثباتها في دفتر يومية اوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠ جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

المطلوب :

١ - اجراء تصحيح الاخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الحالية والميزانية العمومية في نهاية الفترة .

٢ - بيان اثر كل من هذه الاخطاء على نوازل ميرز المراجعة في حالة عدم تصحيحها .

٣ - بفرض ان هذه الاخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بدايه الفترة المحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميرز المراجعة في نهاية الفترة الحالية .

٤ - اجراء قيود تصحيح هذه الاخطاء موضحا انها لم تكتشف في خلا الفترة المحاسبية التالية .

الباب الرابع

الجرد والتسويات الجردية

في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة :

تناولنا في الباب الاول من هذا المؤلف التعريف بالحاسبة واهدافها ووظائفها والافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها ، والمعايير والاعراف التي يتم الاسترشاد بها بصدد اداء وظائف الحاسبة في سبيل تحقيق اهدافها . وقد تعرضنا لذلك في ظل العلاقات التي تربط الحاسبة بعروض المعرفة الأخرى .

ثم تناولنا في الباب الثاني شرح وتوضيح الدورة المحاسبية في الحاسبة المالية والتي تؤدي في نهايتها الى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من ارباح او خسائر كما ينعكس في الحسابات الختامية ، والتي التعرف على المركز المالى للوحدة كما تنعكس في قائمة المركز المالى او الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك في الباب الثالث الاجراءات المحاسبية الخاصة بالثرومات التجارية والصناعية وهيك النظام المحاسبى ، كل منها .

وتقع مهمة هذا الباب الرابع والآخر في توضيح اهم القواعد والاجراءات المؤثرة في نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والاجراءات محاسبيا «الجرد والتسويات الجردية » والتي عادة ما تتم في نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتى :

الفصل الاول من الباب وهو الرابع عشر في ترتيب الكتاب . ويتناول الجرد والتسويات الجردية للاصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات

الاستقلال والاستمرار ، وتطبيق قواعده وإجراءاته في ظل قواعد الاستحقاق
والمقابلة والحيلة والحذر .

الفصل الثاني من الباب وهو الخامس عشر في ترتيب الكتاب ، ويتناول
الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية في ظل القواعد والافتراضات
بعاليه .

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر في ترتيب الكتاب ويتناول
الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم في ظل ما تقدم .

الفصل الرابع عشر

١

حسابات الأصول النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطه الفصل :

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية في ملكه عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق . وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية و 'رصده النقدية و السوك . سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع نوفر ، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة 'المحاسبية ، وفي أرصدة العملاء والمدينين والإيرادات المستحقة ، وفي أوراق القدم ، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت تروءها قصيرة الأجل أو تروءها طويلة الأجل .

والأصول النقدية ليس لها قيمة دائمة كاملة فيها (ما لم تكن نقدية ذهبية أو فضية) وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية . وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن نتاح مستقبلًا للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كاملة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية . فالأراضي مثلا من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كاملة فيها ، وإنما تمثل حقا للمنفعة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية في تاريخ لاحق . وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوي على منافع ذاتية كاملة فيها ، بخلاف قدرها

الشرائية في الحصول على أصول حقيقية نائمة . فالأصول النقدية اذن هي وسيلة حاضرة او مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نائمة .

وتختلف الأصول النقدية عن الأصول المتداولة في أن الأصول النقدية لا تحتوي على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الأصول النقدية لا تقتصر على الأصول قصيرة الأجل من ناحية أخرى . أما الأصول المتداولة فهي تحتوي على أصول نقدية وأصول حقيقية ، والمبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات واحدة أو فترة محاسبية أيها أطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالأصول النقدية بالترتيب التالي :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .
 - حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض .
 - حسابات الإيرادات المستحقة .
 - حسابات الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل .
- ونتناول كل ما تقدم في بند مستقل ، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية .

٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الأصول من وجهة النظر المحاسبية عموماً التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة التي تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموماً إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع المادي أو الضياع النفسي . ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته ، أما الضياع النفسي فيقصد به فقدان منفعة من قيمته نتيجة الإهمال أو التقادم أو كلاهما . ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة

أو العد أو القياس أو الوزن في الأصول إلى يكون لها وجود مادي ملموس ،
أو بالافتراضات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها
وجود مادي ملموس مثل العملاء وأوراق القبض . كما يتم التحقق من الملكية
عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة
لجميع الأصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقا لطرق معينة سوف نتناولها
بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول ، وفي ظل المبادئ
والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد ، وسواء كانت خاصة
بالتحقق من الموجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة ، في كثير من
الاحيان ضرورة اجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر
بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلا . وتسمى هذه التسويات « تسويات جردية »
لأنها تنتج عن عمليات الجرد . كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة
عن التحقق من القيمة تكون تطبيقا لمبدأ المقابلة السلبية للإيرادات بالمصروفات
في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك في الباب الثاني من
هذا المؤلف .

وحتى تتحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع
فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبيا بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية .
ويتضمن هذا النظام القواعد والاجراءات الواجب اتباعها بصدد تداول
الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة
مستندبة عن طريق المستندات المثبتة للتداول ، أو ادارية عن طريق تحديد
مسئولية الأفراد فيما يتعلق باجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم
في هذا الشأن . ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعه تفصيلا
في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد الى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الاصول وحمايتها بالاضافة الى تحقيق عددا من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها . والتي من اهمها المقابلة السليمة للابرازات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبى ، والحيلة والحذر

هذا ويمكن ان يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن ان يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدورى . وقد سبق لنا ان تعرفنا على كل منها بصدد معالجة مشنريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدورى مع الجرد الدورى . ويمكن للوحدة المحاسبية ان تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الاصول ، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدورى على البعض الآخر ، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه .

٣ - الجرد والتنبؤيات النقدية بالخزينة والبنوك :

النقدية بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة و لحظة معينة، اما النقدية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية او ودائع او توفير . والحساب الجارى هو نقدية لدى البنك وتخص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في اى وقت عن طريق اصدار اوامر كتابية الى البنك على ورقة تسمى شيك ، اما النقدية المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للبنشأة او الوحدة المحاسبية التصرف فيها الا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة انها ترتبط بأجل ، فاذا انتهى الاجل بحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة اذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب

الوديعة الى الحساب الجارى . ويعتبر الحساب الجارى وديعة جارية .
اى يحق للمنشأة المودعة التصرف فيها في اى وقت دون الارتباط بلجل .
ويلزم ان يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية بعض
المواصفات العامة التى نذكر اهمها دون تفصيل فيما يلى :

١ - يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة
امساك دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر
بهدف اختلاس النقدية .

٢ - يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ،
بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا في آن واحد ، والا زاد احتمال
الخطا وضياع النقدية ولو بحسن نية .

٣ - يجب ايداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك كما هى ، كما
يجب عدم صرف نقدية الا عن طريق شيكات ، ويستثنى من ذلك صندوق
السلفة المستديرة الذى منه يتم الصرف نقدا كما سوف يرد فيما بعد .

٤ - يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم
برعاية امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلى للمتحصلات النقدية اذا
كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل
النقدية Cash Registers ، وعلى ان تتم مطابقة مجوع سجل المتحصلات
على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من ادارة الحسابات
بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ - يجب ان تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدى او الشيكات
مركزة على عدد محدود من الافراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد
الصرف كلما كبر حجم المشروع او الوحدة الحاسبية .

١ - ٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد المرحل و سلطة توقيع الشيكات .

٨ - يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ،

كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩ - يجب أن تكون الشيكات سلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات الثالفة بتأشير « ملغاة » وإبقائها في مسلسلها في دفتر الشيكات .

١٠ - يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى

المرافق فور استلامها ، تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل .

١١ - يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر

الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية اللازمة . وينبغي أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية .

٢ - ١ : جرد وتسوية النقدية بالخزينة :

يتم جرد النقدية بالخزينة من طريق التفطيط الى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدا سليا ثم تحديد اجمالي عدد وحدات النقدية من كل الفئات بمسمة مجتمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الاجراء فانه بالنسبة للنقدية يجب ان يتم على فترات متقاربة جدا ويفضل في كثير من الاحيان ان تكون يومية واذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم ان يكون مفاجئا بحيث لا يخطر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها . ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها ادارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمسك

دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها ، كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة .

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في الدفاتر المحاسبية لحساب الخزينة ، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلى الموجود بحيازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الأخير صحيحا فيلزم تسوية الفرق لينطبق الرصيد الفعلى مع الرصيد الدفترى .

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية نالته عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي الى وجود اختلافات في الرصيد الفعلى عن الرصيد الدفترى . فقد يخطئ أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من " بلاء مثلا ، أو يخطئ في حساب الباقي أو عد الباقي وما الى ذلك ، تشبه الى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتفادى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ما تحدد كل منشأة حدودا معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلى للنقدية عن الرصيد الدفترى . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى المدة المحاسبية . وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة لا يقع على أمين الخزينة لية مسئولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة لينطبق الرصيد الفعلى مع الرصيد الدفترى . ويتم ذلك بتخصيم حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فإذا فرضي مثلا أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٣/٥/١٩٨٥ ووجد هناك عجز في الرصيد الفعلى عن الدفترى يبلغ ٢٠ جنيه فإن قيد التسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي :

— ٣ — | من د/ المعز والزيادة في النقدية | ١٩٨٥/٥/١٣ |
الى د/ النقدية بالخزينة | ٢ — |

لما اذا كان المعز يزيد عن حدود المسموح ، فانه عادة يجعل أمين
الخزينة معيناً بالزيادة حتى تتحدد المسئولية عن المعز بصفة قاطعة ،
وتتحدد اجراءات تسوية الموضوع . فاذا وجد أن المعز في يوم ١٩٨٥/٦/٢٧
قد بلغ سر ٣٧ جنبها بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٥٠ جنبه فيكون
قيد تسوية المعز كالآتي :

من مكشوفين :		
٤٠٥	د/ المعز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٦/٢٧
٣٢٥	د/ المدينين (حساب شخصي باسم أمين الخزينة)	
٣٧	الى د/ النقدية بالخزينة	

وعادة ما يتحدد المعز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات
اليوم او الفترة ، كان يتحدد بهتدار $\frac{1}{4}$ % او $\frac{1}{3}$ % مثلا على حسب طبيعة
العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن .
كما يرتبط عادة قيد المعز والزيادة باثبات نتيجة عمليات التحصيل او
السداد اليومية في خزينة الوارد او في خزينة الصادر (والتي عادة ما تخصص
لاغراض محددة) .

فاذا بلغت جملة المبيعات النقدية للملاء في يوم ١٩٨٥/٧/٢٣ مبلغ ١٧٠
جنبها مثلا وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة
سابقة ٦٣٠ جنبها . ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم
تبلغ ١٥٩٦ جنبها ، ولم تكن المشاة تمسك دفقرا مناغدا للتقويضات ،
نأن القيد في نهاية اليوم والذي يتضمن اثبات المعز اذا كان في حدود
السماح يكون كالآتي :

١٩٨٥/٧/٢٢	من مذكورين : ح/التقديية بالخزينة ح/العجز والزيادة في التقديية الى مذكورين : ح/المبلاء ٦٣٠ ح/المبيعات ٩٧٠	١٥٩٦ ٤
-----------	---	-----------

اما اذا كانت المنشأة تمسك دفترا مساعدا للمقبوضات ، فان كلا من جانبي الدفتر لابد وان يشتمل على خانة اضافية ، الاولى في الجانب المدين لاثبات العجز ، والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة ، ويتم اثبات العجز او الزيادة في اليومية العامة مع الملخص الدورى او الشهرى لمجاميع اليومية كما اشرفنا في الباب السابق .

وتتم تسوية الزيادة، في الرصيد الفعلى للتقديية عن الدفترى بقيود عكسية لما سبق ، وذلك علما بان الزيادة كلها تسوى في حساب العجز والزيادة بغض النظر عن حد السماح ، ثم يتم تقصى اسباب تعدى الزيادة بهذا الحد ، ويسوى الوضع طبقا لنتيجة هذا التقصى .

فاذا وجد ان رصيد الخزينة في نهاية يوم ٨٥/٩/٢٤ مثلا قد بلغ ٣٤٦٧ جنيها في الوقت الذى بلغت المبيعات التقديية لليوم ٢٣٠٠ جنيها والمتحصلات من المبلاء قد بلغت ١١٦٠ جنيها ، ولا توجد متحصلات اخرى ، فان القيد يكون كالآتى :

١٩٨٥/٩/٢٤	من ح/التقديية بالخزينة الى مذكورين : ح/المبلاء ١١٦٠ ح/المبيعات ٢٣٠٠ ح/العجز والزيادة في التقديية ٧	٣٤٦٧
-----------	--	------

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذى قد يكون مثلا $\frac{9}{100}$ % اى

مليم جنيها
مبلغ ٣٤٦٧ -

ويرامى ان حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معا ، بما يؤدي الى ابراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية . واذا ظل بهذا الحساب رصيد الى نهاية الفترة المحاسبية فانه يقل في الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة اذا كان مدينا ، وضمن الإيرادات المتنوعة اذا كان دائنا .

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المصرف) - اذا وجد - بخلاف خزينة السلفة المستديرة كما سيرد في التفرعة التالية غير ان ح/التقديرة بالخزينة يكون دائما بقيمة المدفوعات والعجز ، كما يكون دائما بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة .

٢ - ٢ : خزينة (او صندوق) المصروفات التفرعية :

سبق ان اوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات تخفيفا لاحتمالات الاختلاس والتزوير ، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة ، التي تستثنى من هذه القاعدة ، نظرا لتكرارها اليومي وصغر قيمتها النسبية ، ومن امثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدفعة ، مصاريف ارسال البرقيات ، مصاريف اصلاح احدى الآلات الكتابية ، شراء كميات صغيرة وعاجلة من الادوات الكتابية والمطبوعات وما الى ذلك . ولا شك ان تحرير شيكات يمثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملي ، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للنقدية ، كما انه مكلف للمنشأة او الوحدة المحاسبية . ولذلك تلجأ المشروعات الى انشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغا محددا يكفى لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولوا عنها امين لها ، ويقوم الامين بالمصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعينة ، ثم يقدم هذه المستندات في نهاية الفترة او عندما يقارب المبلغ على النفاد ليستعاض ما تم صرفه .

فماذا فرضنا هناك أن مُنشأة شميد-الظبيان قد اختارت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة 'المستديمة' ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير ١٩٨٥ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك . ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستفدين المؤيدة للصرف ، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي :

مليم جنيه	التاريخ	
١١٣٧٥	١٩٨٥/١/ ٣	طوابع بريد ودمغة
٥٢١٥	١٩٨٥/١/ ٩	دبابيس ابرة وكبس
١١١٦٥	١٩٨٥/١/١٣	اجرة تلفراف للخارج
٤١٢٠	١٩٨٥/١/١٧	صندوق قهالة بلاستيك
٦٣٣٥	١٩٨٥/١/٢٢	٣ علبة كربون
١٢٠٠	١٩٨٥/١/٢٧	٢ دواية حبر لمكتب المدير
٤٢٥٠	١٩٨٥/١/٢٨	مصاريف انتقال
٢٧٢٠٠	١٩٨٥/١/٣٠	ادوات كتابية ومطبوعات
<u>٧٠٨٦٠</u>		الجملة : من واقع المستندات المرفقة

مليم جنيه
وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ٢٩١٤٠ فإذا فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ ملياً ، فإن الكحيان يستعاض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المتصرف زائداً العجز المسحوق به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالآتي :
عند تحرير الشيك للكحيان وانشاء السلفة :

١٠٠	بن د/ النقدية بخزينة النثرية - طرف ١ / ١٩٨٥
١٠٠	الكحيان الى د/ النقدية بالبنك جارى

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحريير
شيك الاستماسة :

٧٠٨٦٠	من مذكورين : د/ لمصروفات العمومية . بمصاريف متنوعة
١٦٠ ر.	د/ العجز والزيادة في النقدية الى د/ النقدية بالبنك - جارى
٧١٠٢٠	استماسة سلفة الكحيان بشيك رقم...

ويظهر القيدان السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودها . كما
يقوم أمين خزانة المصروفات النثرية بإسك سجل خاص لاثبات المنصرف
من مبدئه والذي من واقع والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف
للاستماسة على فترات دورية او عندما توشك السلفة على الانتهاء .

٢ - ٢ : تسوية حساب النقدية بالبنك :

عادة ما تقوم كل منشأة بفتح حساب او حسابات جارية لها في احد
البنوك او عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التي تتحصل لديها من مصادر
التحصيل النقدي المختلفة وتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات سداد
للحسابات من طريق الشيكات من عملائها او من الغير مقابل الوفاء
بالتزاماتهم قبل المنشأة . وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب او الحسابات
عن طريق الشيكات . ولا شك في ان الانجاء الى البنوك بصدد ما تقدم فيه
حماية للمنشأة من ضياع او سرقة او اختلاس النقدية البائتة لديها كما انه
من اهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق ان ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بإبداء النقدية او الشيكات في حسابها الجارى

في البنك ، فانها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة ايداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من اصل وصورة % يحتفظ البنك بالاصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرتقات من نقدية وشيكات لايداعها في الحساب الجارى للمنشأة لديه . وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذى يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب الدينين أو غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة في البنك للتحصيل .

ويتم الصرف من الحساب الجارى بناء على شيكات محرره باسم المستحق أو المستفيد الذى يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بإيداعها في حسابه الجارى في بنكه لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى اثمان دفاتر الشيكات التى تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف اعداد وإرسال كشف بحساب المنشأة لديه على فترات شهرية ، والذى يقوم البنك بإرساله للمنشأة لى تراجعه وتؤكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك ، ويأجرها مع رسدها لدى البنك كما يظهر في كشف الحساب . وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فانها تجعل حساب المدينين ، أو حساب السلعة أو الخدمة التى تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها . مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك - جارى دائما ، وعندما يقوم البنك بخصم اية مصروفات مستحقة له من الحساب الجارى للمنشأة لديه ، فانه عادة يخطر المنشأة بذلك بأشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد للمنشأة هذا الاشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائما .

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر

رصيدا لحساب المنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر المنشأة . ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التى تسحبها المنشأة على حسابها الجارى لدى البنك عن تاريخ اثبات البنك لها عند تقديمها للصرف ، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها في دفاتر المنشأة لورودها بالبريد ، وتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق اعداد مذكرة التسوية التى تؤدي الى تطابق الرصيدين اجرائيا ، وتنطوي مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التى قام احد الطرفين باثباتها ولم يتم اثباتها لدى الطرف الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة اثبات هذه العمليات في كل من دفاتر المنشأة وفي دفاتر البنك . ويظهر كشف حساب البنك رصيد اول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق ، ثم الايداعات التى قامت بها المنشأة وتواريخها ، والشيكات التى قدمت للصرف وتم صرفها وارقابها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها) ، ومصرفات البنك التى خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف (في البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد الفائها بمعرفة البنك ، بالإضافة الى صور من اشعارات الخصم والافاقاة التى اثرت في رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى اعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك مع حساب البنك في دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في احدهما وغير الظاهرة في الآخر ، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لاحد الرصيدين من الرصيد الآخر . ولنفرض مثلا أن رصيد الحساب الجارى بالبنك في دفاتر منشأة السمادة في ١٩٨٥/١/٢١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيها ، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في نفس التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيها . وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

ظاهرة في دفاتر ظاهرة بالكشف
وغير ظاهرة المنشأة وغير
بالكشف ظاهرة بالحساب
مليم جنيه مليم جنيه

- ١ - شيكات مرسلة للبنك للحصول عن طريق البريد ١٣٦٠ —
- ٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر ١٥٠٠ ر
- ٣ - كميالة محصلة لحساب المنشأة ٨٠٠ ر —
- ٤ - شيك رقم ٥٣٢ لا بر المورد حسنين بتاريخ ١/٢٥ ٧٢٠ ر٥٠٠
- ٥ - قيمة دفتر شيكات ٢ ر —
- ٦ - فوائد على سندات محصلة لحساب المنشأة ٢٠٦ ر —
- ٧ - رصيد اول يناير ٦٣٩٠ ر — ٧٤٤٠ ر —

- ويتفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي :
- شيكات ارقام ٥١١ ، ٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر في كشف الحساب : يبلغ ١٠٥٠ ر —
- مصاريف كشف الحساب ١٥٠٠ ر —
- كميالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البنك ٢٥٠ ر —

وقد ورد الشيكان ٥١١ ، ٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير .
وتبدأ عمليات التسوية واعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في
مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة ، ففي المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من :

- ورود الشيكات أرقام ٥١١ ، ٥١٧ ، بجلة قيمتها ١٠٥٠ جنيه
في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى الى
زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

- التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من
حساب المنشأة في البنك بواتع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر
قد تم اثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى
دائنا . وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي الى زيادة رصيد البنك
في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر .

- التحقق من اثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك و "الدينر لا"
عدم اثباتها بجعل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه .
ويتم الاثبات بجعل حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب أوراق القبض برسم
التحصيل دائنا ويؤدي عدم اثبات أى من هذه العمليات في دفاتر المنشأة
أو عدم ورودها بالكشف الى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيه ما لم
يتم اثباته أو ما لم يرد بالكشف أو كلاهما .

ويلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥ جنيه
والذى يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير وهذا يعنى
أن مصاريف كشف الحساب وتحصيل لكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة
في نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الموضح بالصفحة التالية :
ويراعى أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر
للوصول الى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما نل الامر أن تصبح
الإضافات بماليه خصومات ن هذه الحالة كما تصبح الخصومات إضافات

مليم جنيه مليم جنيه

الرصيد في ٢١/١/٨٥ كما هو وارد في كشف

— ر ٨٤٢٢

حساب البنك

يضاف مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة في
الدفاتر :

١٥٠٠

مصاريف كشف الحساب

— ر ٢

تية دفتر شيكات

يضاف شيكات مرسلة للتحميل ولم ترد

١٣٦٠٠٠

بالكشف

١٣٦٤٥٠٠

جمله الاضافات

١٧٨٦٥٠٠

رصيد الكشف المعدل بالاضافات

يخصم مقصلات واردة بالكشف وغير مثبتة
في الدفاتر :

— ر ٨٠٠

كبيالة محصلة لحساب المنشأة

— ر ٢٠٦

نوائد سندات حكومية

يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد :

٧٢٠٥٠٠

ت.ك. رقم ١٥٣٢ لآهر المورد حسنين

١٨٢٦٥٠٠

جمله الخصومات

— ر ٧٩٦٠

الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر

(عليك ان تعيد هذه المذكرة مبتدئا بالرصيد الدفترى) . وبعد انهاء مذكرة
السوية والحقق من تطابق الرصدين يصبح من الواجب اثبات ما يلزم من
سجلات في دفاتر المنشأة تمثيا مع ما هو وارد في كشف حساب البنك مادام
صحيحا . ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشأة اصولها بالقيمة الواجبة
محاسبتها ، كما تتحمل كل فترة بمصروفاتها . وتستفيد بايراداتها
تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات .

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للإيرادات والمصروفات ، وفي نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم ان وجدت في المذكرة) باثبات القيود الآتية ، وترحيلها لحسابات الاستاذ قبل الانتقال في الحسابات الختامية واعداد الميزانية (بمرض عدادها في ١٩٨٥/١/٣١) -

	مليم جنيه	مليم جنيه
من ح/مصاريف البنك		٤٥٠٠
الى /التقديية بالبنك جارى	٤٥٠٠	
مصاريف الكشف وقية دفتر شيكات		
من ح/التقديية بالبنك جارى		١١٠٦
الى مذكورين :		
ح/اوراق قبض برسم التحصيل	٨٠٠	
ح/النوائد الدائنة على سندات الحكومة	٣٠٦	

ويظهر رصيد التقديية بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١ بمبلغ

مليم جنيه

١٠٦٨٠٠ ، وهو الرصيد الذى يصل اليه حساب التقديية بالبنك جارى بالدفاتر بعد ترحيل القيدتين السابقين . ويقتل حساب مصاريف البنك وحساب النوائد الدائنة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر) .

٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية من الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لهؤلاء بالاجل . وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية و اصول بخلاف المنتجات والبضائع . اما أرصدة اوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية .

وينطوى جرد هذه الاصول التقديية كما سبق ان ذكرنا على التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة الظاهرة في الدفاتر . وعادة

ما يتم التحقق من وجود ملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات . والمصادقة هي خُطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها الى العميل أو المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين ، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره ، وإعادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات ان وجدت . وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب واعادته بالتالى في مظهر من مظهر البريد عادة ما يكون مرفقا بالخطاب . وتعنى إعادة هذا الخطاب المصدق عليه من العميل أو المدين اقرار الاخير بصحة مبلغ مدبريته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب . إما في حالة وجود اختلافات فانه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها واسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية . ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الدراسات اللاحقة .

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء . فإذا وجد أى شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحققات الوحدة المحاسبية لديه ، أو قام أى شك في حسن نيته في هذا الصدد فانه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التى تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ، وعن طريق اعدام الديون المؤكد عدم تحصيلها .

٤ - أ - الديون المعنوية ومخصص الديون المشكوك فيها:

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة . ويتربط على ذلك ان تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من

السلع والخدمات من مـورديها بالاجل ، كما تقوم ببيع انتاجها ، أو بضائعها أو خدماتها لعملائها بالاجل . وإذا كنـ لوحدـة محاسبية أن تتبع سياسة انبيع الاجل فهي لابد وأن تضع في اعتبارها عند وضع هذه السياسة . بالإضافة الى تنشيط بيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وفترة الائتمان التي تمنح لكل منهم ، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجمعة . غير أن الرياح كثيرا ما تلتى بما لا تشتهي السفن ، وكثيرا ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحققاتها قبل إعلانها ومدينيتها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيع الاجل لهؤلاء العملاء . فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محتسبة رغم حسن مسعته التجارية ، كما أن المنشأة قد تخطيء في تقدير سمعة وقدرـة بعض عملائها بما يؤدي الى فقدانها لجزء من مستحققاتها قبلهم ، أو لكل مستحققاتها قبل بعضهم في بعض الاحيان .

وتقتضى المـقابلة السليمة للإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالإيرادات الناتجة عن البيع الاجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الإيرادات . وبالإضافة الى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسبى على اتباع قاعدة الحيطـة والحذر فيما يتعلق بآلية خسائر محتملـة والاحتياط لها وتحميلها لإيرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال . وتقتضى قاعدة الحيطـة والحذر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة في الحسبان عند قيام احتمالها ، ولا تؤخذ آية أرباح محتملة في الحسبان الى أن تتحقق فعلا .

ويتطلب تقييم أرصدـة العملاء والمدينين طبقا لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة أنواع من الديون هي الديون المشكوك فيها ، والديون المؤكد عدم تحصيلها أو المدومة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هي

الديون المؤكد تحصيلها في تواريخ استحقاقها . أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها . والديون المدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أى تاريخ لاحق مقبول .

ويجب أن تستنزل الديون المدومة من أرصدة العملاء والمدينين . ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة . أما الديون المشكوك فيها فيحتاج للجزء الذى يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض . وسوف نقنول الديون المشكوك فيها أولا ثم نقنول الديون المدومة بعد ذلك .

٤ - ١ - ١ ~ الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص :

تترتب الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية . فمثلاً بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بشبهة ورقة تجارية في تاريخ استحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر . كما أن تخلف أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات اختلال المركز المالى لأحد العملاء أو المدينين أو عساره في الأوساط التجارية تعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه . ويتربط على كل هذه العوامل أو الظواهر أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض أرصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

و يتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من

الطرق نذكر منها ثلاث . فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات
الاجلة ، او قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من ارصدة العملاء ، كما قد يتم
تقدير المخصص بنقص ارصدة العملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في
تحصيلها عن طريق ما يسمى بتحديد اعمار حسابات العملاء Aging
of Accounts Receivable .

وتقوم طريقتى النسبة المئوية على اساس ان خبرة الوحدة المحاسبية
في الفترات السابقة ينتظر ان تمتد للمستقبل فيما يختص بالديون المشكوك
فيها . فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً ان $\frac{1}{4} \%$ من
المبيعات الاجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة
كاساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الاجلة عن الفترة
المحاسبية الحالية . فاذا بلغت المبيعات الاجلة مثلاً لشركة السمر التجارية
خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت
نسبة الديون التى اعدت خلال السنوات السابقة $\frac{2}{4} \%$ تقريباً من المبيعات
الاجلة لتلك السنوات ، فانه يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها من
مبيعات ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ($\frac{1}{100} \times \frac{2}{4} \times ٤٠٠٠٠٠$) . ويكون
القيد اللازم لاثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالآتى :

٣٠٠٠	من د/مصرفات الديون المشكوك فيها
٣٠٠٠	الى/مخصص الديون المشكوك فيها ١٩٨٥/١٢/٣١

واذا بلغ رصيد العملاء في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً ،
فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الاصول المتداولة) مخضوماً منه مخصص
بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، ليبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

واذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من ارصدة
العملاء . فان الخبرة السابقة تكون هى المحدد الاساسى لهذه النسبة .
فاذا وجد في المثال بعاليه ان خبرة شركة السمر في السنوات السابقة اظهرت

عدم تحصيل ٧٥٪ من أرصدة العملاء مثلا ، فان تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٥ يتم بضرب هذه النسبة في رصيد اجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص . أى ان رصيد المخصص المطلوب = $4000 \times \frac{75}{100} = 3000$ جنيه . ويتم اجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص .

اما طريقة تحديد اعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية ، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد او دون سداد مكوّناته . ويتم اجراء تحليل اعمار أرصدة العملاء بالاهتمام بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان . فانما كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء ٥ ثلاثة شهور مثلا ، فيتم تحليل أرصدة العملاء الى فئات على الوجه الآتى مثلا :

أرصدة انقضت عليها مدة بالشهور (١)				الرصيد	اسم العميل
أقل من ٣	من ٣ الى ٦	من ٦ الى ٩	أكثر من ٩		
	١١٤٣			١١٤٣	سامى الفهلوى
				٤٥٦٠	حسين عبد الحميد
	١٥٧			١٥٧	السيد الونش
				١٦٢٠	سميد الكرش
				٩٥٧	عوض الطحش
			٩٥٧		
				٢٥٠	ابراهيم البهلوان
				٢٢٠٠	المجنوع
				٤٠٠٠	احتمال التحصيل
٢٠٠٠	١٥٠٠	٤٥٠٠	٢٢٠٠	٤٠٠٠	
٪ ١٠	٪ ٥٠	٪ ٩٠	٪ ١٠٠		

(١) افترضنا ان فترة الائتمان هي ثلاثة شهور ، وعادة ما تتحدد فئات الاعمار بمضاعفات فترات الائتمان . فاذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتحدد الفئات الاربعة بعاليه كالآتى : أقل من شهر (أى لم يحن موعد استحقاقها) ، من شهر الى شهرين ، من شهرين الى ثلاثة ، أكثر من ثلاثة اشهر ، وبالقيااس على ذلك لفترات الائتمان الاقصر والاطول .

وتتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة ايضا . ويطلق على الديون التى يكون احتمال تحصيلها ١٠٠٪ ديون جيدة ، والديون التى يساوى احتمال تحصيلها او يزيد عن ٥٠٪ ديون عادية ، والديون التى يقل احتمال تحصيلها عن ٥٠٪ ديون رديئة . ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات فى المنعم الحسابى لاحتمال التحصيل كالاتى :

الفئة	القيمة	احتمال التحصيل	يتم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
جنيه	جنيه			
الاولى ٣٣.٠٠	١٠٠٪	صفر	صفر	
الثانية ٤٥.٠٠	٩٠٪	١٠٪	٤.٥٠	
الثالثة ١٥.٠٠	٥٠٪	٥٠٪	٧.٥٠	
الرابعة ٢.٠٠	١٠٪	٩٠٪	١.٨٠	
المجموع ٤٠.٠٠			٣.٠٠	

ويتم تكوين المخصص بببلغ ٣.٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) مدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقبل لحسابات العملاء) دائنا .

ويراعى أن الطريقة الاولى (نسبة من صافي المبيعات الآجلة) يتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب اضافته لرصيد المخصص ، بمعنى أنه اذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٥ مثلا ٥٠٠ جنيه : وهو التبقى من المخصص المكون فى السنوات السابقة) وتتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٥ بببلغ ٢.٠٠ جنيه، فان رصيد المخصص بعد اجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه . أما الطريقتين الثانية (نسبة مئوية من ارصدة العملاء) والثالثة (تحليل الاعمار) فان المبلغ الذى يتحدد بمقتضى أى منهما يمثل الرصيد المرغوب فى حساب المخصص . فاذا كان رصيد المخصص بببلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد

مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٢٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب في ذلك الى ان رصيد المخصص الذى يتكون كنسبة من المبيعات الاجلة يكون مرتبطا بمبيعات السنة الذى كون فيها ، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء او عن طريق تطيل اعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد اجمالي العملاء في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه .

٤ - ٢ - الدين المدعومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب

المخصص :

عندما يتحقق اعدام دين اثناء الفترة المحاسبية فانه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء او أرصدة المدينين بما تم اعدامه على حسب الاحوال . ويمكن ان يتم اثبات الاعدام بتوسيط حساب للديون المدعومة او عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة .

واذا تم توسيط حساب الديون المدعومة ، فانه يجعل مدينا بما يتم اعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء (واجمالي العملاء) او في حسابات المدينين دائنا . أما اذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة ، فيجعل حساب المخصص مدينا عند اعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء او المدينين دائنا . ولا شك في ان توسيط حساب للديون المدعومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص ، لانه يمكن الادارة من التعرف على مقدار الديون التى يتم اعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة الى جهود اضافية ، وهو امر تهتم به الادارة لاغراض وضع سياسة وشروط الائتمان واجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التظليل على أساس توسيط حساب الديون المدومة .
ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المدومة
وعلاقتها بخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٥/١/١ في شركة
أبو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٥/١/١٥ أنفلس العميل
عبد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصة
تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفي ١٩٨٥/٢/٢٧ توقف العميل سعيد
عن سداد كميّالة مسحوقة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحصل
بمصاريف البروتستو والانتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ٢٥ جنيه .
وأشهر إفلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصة التصفية ٥١٥ جنيه في
١٩٨٥/١/٢٩ هرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب
جميع ممتلكاته . وكان رصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه ، وتقوم
شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس
 $\frac{1}{4}\%$ من المبيعات الآجلة ، والتي بلغت في سنة ١٩٨٥ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه .

ويتم اثبات الديون المدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون
المدومة في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية :

من مذكورين :		
٨٥/١/١٥	ح/التقديّة	١٦٥٠
	ح/الديون المدومة	٨٠٠
	إلى ح/العملاء - العميل عبد التواب	
	اثبات إفلاس عبد التواب وتصنيفه في	٢٤٥٠
	التقليسة -	

٨٥/٣/٢٧	من ح/ العملاء - العميل سعيد الى مذكورين : ح/ اوراق القبض ح/ مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية . توقف سعيد عن سداد الكبيالة وتحيله بالمصاريف .	١١٠٥ ١٠٠٠ ١٥
٨٥/٧/٢٥	من مذكورين : ح/ النقدية ح/ الديون المدومة الى / العملاء - العميل سعيد افلاس سعيد ونصيبنا في التتليسة	٥١٥ ٥٠٠ ١٠١٥
٨٥/٩/٢٩	من ح/ الديون المدومة الى / العملاء - العميل عوضين اعدام رصيد عوضين لهروبه وتهريب بتلكاته .	٧٩٠ ٧٩٠

ويظهر حساب الديون المدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٥ على الوجه التالي :

له	ح/ الديون المدومة	منه
	١/١٥ الى/ العملاء - عيد التواب	٨٠٠
	٦/٢٥ الى/ العملاء - سعيد	٥٠٠
١٢/٣١	٩/٢٩ الى/ العملاء - عوضين	٩٧٠
		<u>٢٠٩٠</u>

واذا كان مخصص الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ، فان حساب الديون المدومة يقلل في حساب الخصص في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للمثال الجارى بلقيد التالى :

٨٥/١٢/٣١	من ح/ مخصص الديون المشكوك فيها الى ح/ الديون المدومة	٢٠٩٠ ٢٠٩٠
----------	---	--------------

ويترحيل هذا القيد الى الحساب بداليه ولحساب المخصص يتم اقفال
حساب الديون المدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٥ كنسبة مئوية
من المبيعات كالآتي :

$$\frac{1}{2} \times 54.000 = \text{القيمة المطلوبة لمقابلة الديون المشكوك فيها عن العام}$$

$$\frac{1}{100} \times 2700 = \text{ويتم تغطية حساب المخصص بالقيمة كالآتي .}$$

٢٧٠٠	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٢٧٠٠	الى ح/مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في ٨٥/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التدوير:
السابق ، وبعد ترحيل قيد اقفال حساب الديون المدومة نيه على الشكل
التالى :

منه ح/مخصص الديون المشكوك فيها له

٢٠٩٠	الى ح/ الديون المدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/ ١/ ١
٢٤١٠	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

اما اذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على اساس نسبة معينة
من ارصدة العملاء او عن طريق تطيل اعمار هذه الارصدة ، فان المعالجة
المنطقية تختلف الى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المدومة والنيون
المشكوك نميها بالمخصص. فلو فرضنا ان شركة ابو الفتوح بماليه تقوم بتقدير
المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥% من ارصدة العملاء .
ولو فرضنا ان رصيد حساب اجمالى العملاء في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠

حينه ، نان رصيد المخصص الواجب أن يظهر مخصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوى ٢٦٣٥ جنيهه (٥٢٧٠٠ × ٥٪) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذى يحل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوى : الرصيد المطلوب في نهاية الفترة - (الرصيد في بداية الفترة - الديون المدومة خلال الفترة) . أى يساوى : ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ - ٢٠٩٠) = ٢٦٣٥ - ٧١٠ = ١٩٢٥ جنيه .

ويكون قيد التسوية كالتالى (على أساس استمرار ائتمال حساب الديون المدومة في حساب المخصص) .

١٩٢٥	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
١٩٢٥	الى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالى :

مفرد ح/ مخصص الديون المشكوك فيها له

٢٠٩٠	الى ح / الديون المدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/ ١/ ١
٢٦٣٥	رصيد	١٢/٣١	١٩٢٥	من ح/ الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٤٧٢٥			٤٧٢٥		

هذا ويلاحظ انه في ظل توسيط حساب للديون المدومة واقتاله في حساب المخصص أن الذى يظهر في حساب الارباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب العيون المدومة في حساب الارباح والخسائر . والواقع ان هذه هى المعالجة الناطقية التى تتفق مع قاعدة المتابعة السلبية للايرادات بالمصروفات وقاعدة الحطة والحذر . ذلك لان الديون التى يتم اعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة او فترات محاسبية سابقة ، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص

مقابلتها ، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة الناتجة عن معاملات فترات سابقة ، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات (١) .

٤ - ١ - ٢ - الديون المجموطة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها :

قد تقرر المنشأة اعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم إمكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في استعادة الثقة في سمعته التجارية . فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بإعدامه ، فإن المبلغ يطلق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً ، أو ديناً معدوماً مسترداً . وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لملائمة تاريخ استرداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها . فإذا تم استرداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها ، فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي :

٧٩٠	من ح/ العملاء - العميل عوضين إلى ح/ الديون المعدومة الفاء اعدام دين عوضين	٧٩٠	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	من ح/ النقدية إلى ح/ العملاء - العميل عوضين أثبتت تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	٧٩٠	تاريخ الاسترداد

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة إقتال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها للمقدار المطلوب من طريق حساب الأرباح والخسائر . غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السلبية للإيرادات والمصروفات في ظل افتراض استقلال الفترات المحاسبية .

أما إذا تم استرداد الدين المعلوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم اعداها فيها ، فإن حساب الديون المدومة يكون قد تم اقفاله في حساب المخصص للفترة التي تم اعدام الدين فيها ، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالأفضل ولكنها الأيسر على هذا المستوى البدئي من الدراسة) كالآتي :

٧٩٠	من ح/عملاء - العميل عوضين إلى ح/مخصص الديون المشكوك فيها	٧٩٠	تاريخ الاسترداد
٧٩٠	إلغاء اعدام دين عوضين الذي تم في الفترة السابقة	٧٩٠	تاريخ الاسترداد
	من ح/التفدية إلى ح/العملاء - العميل عوضين اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين		

كما قد تقرر الوحدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمغالاة في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها بما يؤدي إلى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة ، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية - فلو فرضنا مثلا أن رصيد مخصص الديون في ١/١/١٩٨٥ في دار معشاة النجارة ظهر بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه ، وبلغت الديون المدومة خلال العام ١٢٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء في ١٢/٢١/٨٥ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥% من أرصدة العملاء - متى هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ١٢/٢١/٨٥ هو ١٢٢٥ جنيه ($24500 \times \frac{5}{100}$) ، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحصيله بما تم اعدامه من ديون في عام ١٩٨٥ هو ٤٢٥٠ جنيه ($5600 - 1350$) . ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (بجعله مدينا) بمبلغ ٣٠٢٥ ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح المحجوزة دائما بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه . ويمكن

بدلا من حساب الارباح المحجوزة جعل حساب ارباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقفل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٥ بهذا الاسم . وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مدينا وحساب الارباح والخسائر دائنا بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنبه في المثال الجارى) .

٤ - ١ - ٤ - القيمة الاسمية لارصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها

ومخصص الخصم النقدي المسبوح به :

القيمة الاسمية لارصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تتحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة ، اما القيمة الحالية لهذه الارصدة فهي النقدية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ اعداد الميزانية من هذه الارصدة لو تم تحويلها جميعا الى نقدية في ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الارصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق او التحصيل الفعلي لها . والواقع ان القيمة السلبية لارصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية . غير ان العرف المحاسبى قد جرى على اظهار هذه الارصدة بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها . هذا ولن نجادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبثني من الدراسة .

واذا كانت سياسة البيع الاجل التي تتبعها المنشأة تقضى بمنح العملاء خصما نقديا مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فلن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ما سوف يتم تحصيله فعلا حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها اذا كان بعض العملاء مازال امامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدي . وقد ترغب المنشأة او الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في اظهار رصيد العملاء بالمقدر النقدي المتوقع تحصيله فعلا في المستقبل ، الامر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم النقدي المسبوح به .

وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء لمشاة رشيد في ٨٥/١٢/٢١ مثلا ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدي مسوح به بواقع ١٪ فان مقدار المخصص يتحدد كالآتي :

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١}{١٠٠} = ١٨٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي :

١٨٠	من د/الخصم النقدي المسوح به	٨٥/١٢/٢١
١٨٠	الى د/مخصص الخصم النقدي المسوح به	

ويقتل حساب الخصم النقدي المسوح به في حساب الارباح والخسائر ، بينما بطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرعا شكليا في الميزانية العمومية ، وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فان قيد التحصيل يكون كالآتي :

	من مذكورين :	
١٦٢٠	د/النقدية	١٩٨٥/١/٥ مثلا
١٨٠	د/مخصص الخصم النقدي المسوح به	
١٨٠٠	الى د/العملاء	

ولا شك ان هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية اهمها ان الخصم النقدي الذي كون له المخصص تحلت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية (١) .

(١) تنقضى المعالجة السلبية حساب المخصص على المدة المنقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم . ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتأتى من ضرورة تطيل رصيد كل عميل وتحديد الفوائد التي لم تنقضى عليها مدة السماح بعد وحساب الخصم عن المدة المتبقية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص في الاصل .

٤ - ب - جرد وتسوية اوراق القبض ومخصص قطع اوراق القبض :

يتم التحقق من وجود اوراق القبض عن طريق جرد هذه الاوراق او التحقق من المستندات الدالة على وجودها اذا لم تقع في حيزة المنشأة . وينطوى حساب اوراق القبض الذى يظهر رصيده في الميزانية على اوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للحصول ، وعلى تلك المودعة في البنك للحصول ، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التلدين . اما اوراق القبض المقطوعة او المحولة للغير فهي ليست ملكا للمنشأة وان كانت مسئوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الاوراق في تواريخ استحقاقها .

اما قيمة اوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين : الاول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الاوراق في تواريخ استحقاقها ، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فاذا قام شك في امكانية تحصيل احدى الاوراق او بعضها لسوء المركز المالى للسحوب عليه او المدين ، فانه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لاوراق القبض المشكوك في تحصيلها ، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

اما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي الى اختلاف القيمة الاسمية لاوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية . واذا كانت المنشأة قد اعتادت على قطع او خصم بعض اوراق القبض في البنك للحصول على قيمتها نقدا قبل موعد استحقاقها ، فانه قياسا على ذلك يمكن القول بإمكانية تكوين مخصص لقطع او خصم اوراق القبض التي لم تقم المنشأة بقطعها فعلا في تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على افتراض ان جميع اوراق القبض قد تم خصمها وتحولت الى نقدية ، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الاساس .

ماذا افترضنا مثلا ان رصيد اوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كبيالات ، الاولى يبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بببلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بببلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور ، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنويا ، فان مخصص القطع يتم حسابه كالآتي :

$$\text{الكبيالة الاولى : } ١٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الكبيالة الثانية : } ٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = ١٢٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الكبيالة الثالثة : } ٤٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢} = ٣٢٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصص المطلوب : } ٢٠٠ + ١٢٠ + ٣٢٠ = ٦٤٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالتقيد التالي :

٢٥٠	من ح/مصاريف خصم (قطع) اوراق قبض	١٢/٣١
٢٥٠	الى ح/مخصص خصم (قطع) اوراق القبض	

ويعلى رصيد مصاريف القطع بببلغ ٢٥٠ جنيه ثم يقفل في حساب الارباح والخسائر . وي طرح رصيد المخصص طرحا شكليا من رصيد اوراق القبض في الميزانية .

وعندما يتم تحصيل اوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفترة المحاسبية التالية ، فان حساب المخصص يجعل مدينا وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائنا ، اما اذا خصبت هذه الاوراق او بعضها فعلا في الفترة المحاسبية التالية ، فان حساب المخصص يجعل مدينا بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلي لهذه الاوراق يقفل في حساب الفوائد الدائنة .

ويلاحظ ان تقويم اوراق القبض في الميزانية بقيمتها الحالية (اى بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء

بقيتها الاسمية . غير ان العرف المحاسبى قد جرى على اظهار ارصدة
الملاء بقيتها الاسمية فى كل الاحوال ، واظهر أوراق القبض بقيتها الحالية
فى بعض الاحوال .

٤ - ج - ارصدة الملاء والمدينين وأوراق القبض والارصدة الشاذة للملاء فى الميزانية :

تظهر ارصدة الملاء والمدينين وأوراق القبض فى الميزانية كل فى بنت
مستقل فى مجموعة الأصول المتداولة ، ومطروح من كل منها الحسابات
المعاكسة ، أى حسابات المخصصات المتبللة لكل ، واذا وجدت ارصدة
شاذة لبعض الملاء ، كأن يقوم بعض الملاء بالدفع مقدما قبل استلام
البضاعة او الخدمة ، فان هذه الارصدة الشاذة يجب أن لا تظهر فى جانب
الأصول ، حيث تؤدي الى تخفيض الارصدة المدينة للملاء بمقدار الارصدة
الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم لسببين : الاول أن رصيد الملاء فى
الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة فى ذمة عملاتها حيث لا يجوز
المقاصة بين حساب عميل وآخر الا برضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ،
والثانى ان الارصدة الشاذة للملاء تعنى مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد
وليس العكس . وبالتالي فيجب أن تظهر الارصدة الشاذة للملاء فى جانب
الخصوم فى الميزانية بين الالتزامات قصيرة الاجل .

ولتوضيح كيفية العرض فى الميزانية ، نفرض ان ميزان المراجعة بعد
الجرد والتسويات لمنشأة الفلاح فى ٨٥/١٢/٣١ قد اظهر الارصدة التالية :
عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ،
أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، مخصص قطع أوراق قبض ٣١٦
جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها - عملاء ١٤٥٠ جنيه ، مخصص ديون
مشكوك فيها - مدينين ٢٥٠ جنيه ، مخصص أوراق قبض مشكوك فى
تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما أنه بفحص ميزان مراجعة استاذ الملاء وجد ان
مجموع الارصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه . وتظهر هذه الارصدة فى الميزانية
المعمومة على الوجه التالى :

منشأة الفلاح

الميزانية العمومية في ٢١/١٢/١٩٨٥

الخصوم

الاصول

حقوق الملكية :			الاصول الثابتة :		
....		
....	....		الاصول المتداولة :	...	...
			
الالتزامات قصيرة الاجل :			٤٠٥٠ عملاء		
....			(١٤٥٠) مخصص الديون	٢٩١٠٠	
....			المشكوك فيها		
١٠٠٠			١١٢٥٠ مدينون		
عملاء - ارصدة دائنة	٢٠٥٠		(٢٥٠) مخصص الديون	١١٠٠٠	
			المشكوك فيها		
			١٧٠٠٠ اوراق قبض		
			(٢١٦) مخصص قطع اوراق		
			قبض		
			(٦٥٠) مخصص اوراق قبض		
			مشكوك فيها	١٩٠٢١	

٥ - حسابات الإيرادات المستحقة :

تكتسب الإيرادات بقيام المنشأة بتاتحة اصولها او خدماتها للغير واداء هذه الاصول او هذه الخدمات لهؤلاء الغير . فالمنشأة عندما تبيع البضاعة لمبلائها وتسلمها اليهم فهي تكتسب الإيرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة المباعة وفقا لشروط التسليم ، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء . كما ان قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة واصلاحات مثلا) لمبلائها فانها تكتسب الإيرادات المترتبة على هذه الخدمات بمجرد انجاز الاداء ، وبصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء . واذا قامت المنشأة بتأجير أحد ممتلكاتها (ارضى او مباني مثلا) للغير فهي توفر

لهؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكتسب المنشأة الإيرادات الناجمة عن قيمة هذه الخدمات بجزء حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ الحصول هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الأساس « المحاسبة على أساس الاستحقاق » ، والتي يقتضاها يتم تسجيل الايرادات في الدفاتر عند اكتسابها باداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استئجار الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة . ويتم المقابلة السلبية للإيرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الاكراجات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي في المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدي في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة ، مكتب محاسي ، عيادة طبيب . مكتب مهندس ... الخ) .

ويتقوم الأساس النقدي على أن الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تتحقق بالتحصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها . أي أن الإيرادات هي الإيرادات النقدية والمصروفات هي المصروفات النقدية بالإضافة الى أهلاك الأصول الثابتة في بعض الحالات .

ويؤدي اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي الى نشأة حسابات المقدمات والمستحقات فيها يتعلق بالإيرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقترنة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية ، لأنها لا تمثل استحقاقات نقدية ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها

في صورة غير نقدية في المستقبل ، أما الإيرادات المستحقة فهي وبالأضافة الى انها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل استحقاقات نقدية ينتظر تحصيل قيمته نقدا في المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهي من الالتزامات تعتبر التزاما نقديا ، والإيرادات المتقدمة وهي ايضا من الالتزامات الا انها لا تمثل التزاما نقديا ، وانما التزاما بإداء خدمات او توريد أصول في المستقبل . وتتناول الإيرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن نتناول باقي المستحقات والمقتبسات في فصل لاحق .

ومن أمثلة الإيرادات المستحقة العمولات والانتعاب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير . لم تتحصل قيمتها بعد ، الفوائد الدائنة المكتسبة على الاقراض قصير وطويل الاجل للغير او على الاستثمارات في سندات حكومية ولم تتحصل بعد ، الايجارات الدائنة التي لم تتحصل بعد ، وأرباح الاستثمارات في شركات أخرى والتي تقدر بوزيمها ولكنها لم تعرف بعد .
ويتم التحقق من الموجود والملكية بالتحقق من إداء الخدمة او وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الإيرادات . أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بإداء الخدمة او بشروط التعاقد فيما يتعلق بالإيرادات الناتجة من أصول الشركة .
ولنفرض مثلا أن تفحص هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٨٥/١٢/٢١ أظهر الآتي :

- ١ - قامت الشركة بإداء خدمات استشارية لـ ١٠٠٠٠٠ المصدرين نظير انتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنية لم تتحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{2}{4}$ الخدمة المتفق عليها حتى ١٩٨٥/١٢/٢١ .
- ٢ - تبلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنية بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنويا تتحصل في ١/١ وفي ١٠/١ من كل سنة .
- ٣ - تملك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر إيران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنية للسهم عن سنة ١٩٨٥ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ١٩٨٥/١٢/٢١ .

٤ - للشركة وديعة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائيا بسعر فائدة ١٢٪ سنويا ، وقد كان توزيع آخر تجديد للوديعة هو ٨٥/١١/١ ، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه .

ويتم تسوية هذه الايرادات تطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبي ، وتحققا للمقابلة السلبية للايرادات بالمصروفات ، وإظهارا وانصافا من المركز المالي للشركة في صورة سلبية بلجواء قيود التسوية التالية :

٤٥٠٠ من ح/اتصايب الخدمات الاستشارية المستحقة ٨٥/١٢/٢١

٤٥٠٠ الى ح/ايرادات الخدمات الاستشارية
قيمة اتصايب الخدمات المتجزئة بواقع $\frac{9}{8}$
قيمة الخدمات المتعلق عليها

١٥٠٠ من ح/الفوائد الدائنة المستحقة الى ح/الفوائد الدائنة ٨٥/١٢/٢١

الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة اشهر من ١٠/١ حتى ١٩٨٥/١٢/٢١ بمعدل ٦٪ سنويا
 $1.0000 \times \frac{9}{100} \times \frac{9}{12}$

٥٠٠٠ من ح/توزيعات الارباح المستحقة لنا ٨٥/١٢/٢١

٥٠٠٠ الى ح/ارباح الاستثمارات في لاسهم بنك مصر ايران
اثبتت اعلان توزيع ارباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا

٤٨٠ من ح/الفوائد الدائنة المستحقة الى ح/الفوائد الدائنة ٨٥/١٢/٢١

٤٨٠ الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$$24000 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12}$$

وترحل هذه القيود لحسابات الاستاذ ، ثم تقفل حسابات ايرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة ، وارباح استثمارات في اسهم بنك

مصر إيران في حساب الأرباح والخسائر بين الإيرادات المتوقعة . أما حسابات الإيرادات المستحقة وهي : اتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والفوائد الدائنة المستحقة ، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا ، تظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية .

٦ - حسابات الاقتراض قصيرة الأجل وطويلة الأجل :

الاقتراض قصير الأجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير ، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيورد في دراسات لاحقة . والاقتراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير ، عادة ما تحمل سعر فائدة متفق عليه ، وتدفع دفعة واحدة بعد انقضاء مدة توريد من سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقتراضا طويل الأجل ، الاستثمارات في سندات حكومية ، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى .

ويعتبر الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ما تساوي القيمة الاسمية للقروض . ويعتبر الاقتراض قصير الأجل ، وما يستحق من أقساط الاقتراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة . أما الاقتراض طويل الأجل فيها عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الاقتراض عموما بالرجوع الى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود الدين .

اما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار الدين وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم في بعض الاحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية او في سندات وحدات اخرى تكوين مخصص لهبوط اسعار هذه الاستثمارات ، اذا كان سعر تداولها في سوق الاوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الفاتر تطبيقا لقاعدة الحيلة والحذر . ويتم تكوين المخصص بالتيد التالي :

XXX من ح/ خسائر هبوط اسعار السندات ١٢/٢١
 XXX الى ح/ مخصص هبوط اسعار السندات

ويقتل حساب خسائر هبوط الاسعار في حساب الارباح والخسائر ، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الاصول في الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الاجل وقصر الاجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحقة عليها حتى نهاية السنة المالية ، بالاضافة الى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها .

فالذا نجد مثلا من بين ارصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العالمية في ١٩٨٥/٦/٢٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي : قرض قصر الاجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه ، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، قرض طويل الاجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وبالرجوع الى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد ان القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٥/٢/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض . وبالرجوع الى شروط اصدار سندات التنمية وجد انها اصدت في ١٩٨١/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسد عليها الفوائد نصف سنويا في ١/٢٠ وفي ٣/٢١ من كل سنة ، كما وجد ان الشركة اشترتها

في تاريخ الاصدار . وبالرجوع الى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٦/١/١٩٨٥ بفائدة بسيطة ١١٪ سنوياً ، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها الفوائد و ٨٦/١/١٥ ، ٨٧/١/١٥ ، ٨٨/١/١٥ . وقد وجد في ٨٥/٦/٢٠ أن سعر سند التניה الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه يبلغ في بورصة الاوراق المالية ٨٩ جنيه . ونلزم القيد التالية لتسوية الفوائد الدائنة وتكوين مخصص لهبوط اسعار السندات الحكومية والتميز بين الاصول المتداولة والاصول طويلة الاجل في الميزانية .

اولا : تسوية النوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة :

١ - الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب

لمبلغ جنيه

$$٤٠٠٠ = \frac{١}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

٢ - الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية :

$$٧٥٦٢٥٠ = \frac{٩٥}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٥٠٠٠$$

٣ - الفائدة المستحقة على سندات التניה .

$$٨٠٠٠ = \frac{٢}{٨٦} \times \frac{٨}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠$$

جملة الفوائد الدائنة المستحقة ١٩٥٦٢٥٠

ويتم اثبات التسوية بالقيد التالي :

١٩٨٥/٦/٢٠	من ح/الفوائد الدائنة المستحقة (اصل)	١٩٥٦٢٥٠
	الى ح/الفوائد الدائنة (ايراد)	١٩٥٦٢٥٠

ثانيا : تكوين مخصص لهبوط اسعار سندات التניה :

$$\text{عدد السندات } ٤٠٠٠ \div ١٠٠ = ٤٠ \text{ سندا}$$

$$\text{القيمة الاسمية } ٤٠٠ = ١٠٠ \times ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{القيمة السوقية } ٣٥٦٠٠ = ٨٩ \times ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصص المطلوب } ٤٤٠٠$$

ويتم اثبات تكوين المخصص بالقيد التالي :

٦/٣٠	من د/خسائر هبوط اسعار سندات التنمية	٤٤٠٠ ر
	الى د/مخصص هبوط اسعار سندات	٤٤٠٠ ر

ثالثا : العرض في الميزانية :

تظهر سندات التنمية بين الاصول طويلة الاجل في الميزانية كالاتي :

٤٠٠٠	سندات تنمية ٨%
٤٤٠٠	- مخصص هبوط اسعار
٣٥٦٠٠	

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كجند آخر في
الاصول طويلة الاجل سابقا للاصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه
من هذا القرض ، بالاضافة الى قرض شركة عبد التواب في الاصول المتداولة.

المبداة وتطبيقات الفصل الرابع عشر

أولا : المبدأة :

١ - ما هي أهم المصنفات التي تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية ؟ .

٢ - لماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقبلة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول المتداولة ؟ .

٣ - ما هو المقصود بالجرد والتسويات الجردية للأصول عموما ، وللأصول النقدية خصوصا ؟ .

٤ - ما هي أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية ، ومنى تتحقق ؟
٥ - ملل نميا لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

١ - الأصول النقدية هي تلك التي تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيها لكبر .

ب - يقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصا لقطع أوراق القبض .

ج - تتحقق المقلبة السلبية للإيرادات والمصروفات في ظل أساس الاستحقاق المحاسبى بالتفصال كل الإيرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسجلة والمستحقة في الحساب الختامى بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الإيرادات والمصروفات .

د - تمثل الديون المعنوية خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة ، ومن الضروري أن يقفل كلاهما في حساب الأرباح والخسائر تطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبى .

هـ - إذا اختلف رصيد كشف حاب البنك عن الرصيد الظاهر في الدفاتر فان الفرق يجب أن ينحصر في الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للحصول أو في الشيكات المودعة في البنك للحصول ولم تتحصل بعد .

و - يجب أن تظهر أوراق القبض المضمومة فعلا بين الأصول في

الميزانية مطروحا منها مصاريف الخصم : القطع) حتى يظهر المركز المالى بصورة سليمة .

٦ - تكلم باختصار عن اهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية النقدية .

ثانيا التمارين :

التمرين الاول :

يقوم عبد التواب الاحدب بمهمة امين صندوق السلفة المستقبلية فى شركة الضحى التجارية وفى ١٩٨٥/١/٣ تسلم شيكا لامره بسحوبا على بنك الاسكندرية ببلغ ١٠٠ جنيه توجه الى البنك وقام بتحصيله فى تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . ونميا بلى العمليات التى قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

مليم جنيه

١/٣ - اشترى طوايح بريد ودفعة ببلغ ١١٢٥٠

١/١ - مصاريف انتقال مندوب المشتريات من والى المنطقة الجبركية

مليم جنيه

٢٢٠٠

١/٧ - دفع الى السيدة/الهام حرم صاحب الشركة ببلغ ١٠ جنيه لتدفع اجرة الفاكسى الذى اوصلها الى مقر الشركة لزيارة زوجها .

مليم جنيه

١/١٢ - سدد فائورة ادوات كتابية ومطبوعات ببلغ ٢٥٧٥٠ .

١/١٧ - دفع مبلغ ٣ جنيه اكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على امر المدير المالى .

مليم جنيه

١/٢٥ - سدد ١٥٥٠٠ ثلث شكايير اسهنت لزوم اصلاح بعض الشقوق فى سقف ادارة الحسابات .

مليم جنيه

١/٢٨ - سدد فائورة الاحرام ببلغ ١٨٥٠٠ مقابل نمى ادارة الشركة

فى وفاة والدة صراف الخزينة العمومية .

١/٢١ - قدم كشف مصروفاته واستعراض السلفة .

المطلوب : اجراء التليود اللازمة لاثبات ما تقدم في الدفاتر واستمافسة

السلفة .

التبرين الثاني :

تتبع شركة الافتتاح التجارية عادة ايداع جميع متحصلاتها في حساب جارى في بنك ابو ظبى ، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوية على هذا البنك . وفى ٢١/١٠/١٩٨٥ بعد تمام الثبات وتحويل جميع المعاملات النقدية ملهم جنيه
بلغ رصيد الحساب الجارى في البنك في دفاتر الشركة بمبلغ ٤٤٠٠٠ر٠٠٠
ويتفحص مذكرة التسوية في ١/٢٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجارى بالدفاتر ، وبعد ما يلى :

١ - ظهر في مذكرة التسوية في ١/٢٠ شيكان لم يقدمهما للمصرف

ملهم جنيه

وبياتهما : شيك رقم ٣٢٧١٦ بتاريخ ١/١٧ بمبلغ ١٥٢٠٠ر٠٠٠ ، وشيك رقم

ملهم جنيه

٣٢٧٣١ بتاريخ ١/٢٣ بمبلغ ١٧٩٣٠٠ . وقد ورد الشيك رقم ٣٢٧١٦ في

كشف الحساب عن شهر أكتوبر .

٢ - وجد ان الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٥/١٠/٥ قد ورد في كشف

حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر في الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد ان المبلغ الصحيح هو كما ورد في كشف حساب البنك .

ملهم جنيه

٣ - وجد ان الشيكين : رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٠/١٦ بمبلغ ٧١٠٠ر٠٠٠

ملهم جنيه

ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٥/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦٥٠٠ والمسوحبان لامر موردين لم يردا في كشف حساب البنك .

٤ - ورد مع كشف الحساب ثلاثة اشعارات كالاتى :

١ - اشعار خصم ببلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأخير مستحق في ٢٧/١٠/٨٥ طبقا لتعليمات شركة الانتاج للبنك .

مليم جنيه

ب - اشعار خصم ببلغ ٦٥٠٠ ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب .

ج - اشعار اضافة ببلغ ٤٩٤ جنيه صافي حميلة كبيالة مودعة لدى البنك للتحصيل ببلغ ٥٠٠ جنيه تستحق في ٢٩/١٠/٨٥ .

د - تم ايداع متحصلات يوم ٢١/١٠ في خزانة الخدمة المسائية في البنك وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم ارسال كشف الحساب .

المطلوب : اعداد مذكرة التسوية عن شهر اكتوبر واثبت ما يترتب عليها من قيود دفترية .

التبرين الثالث :

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجارى بينك بورسميد عن شهر يونيو ١٩٨٥ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدمها للمصرف ، الاول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٢٣٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٥/٢ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ١٨٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٦/٧ ونمينا يلى بعض البيانات اللازمة لاجراء التسوية عن شهر يوليو .

فاذا علمت ان : ١. الشيك المرقد لعدم التحصيل ببلغ ٢٣٠ جنيه كان مقدما من العميل حسين سدادا لحسابه بتاريخ ٧/٥ واودع في البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨ .

ب - بلغت القيمة الاسمية للكبيالة التى حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه .

بنك بورسعيد - كشف حساب شركة الدلتا التجارية

عن الفترة من ١٩٨٥/٧/١ حتى ١٩٨٥/٧/٣١

تاريخ ١٩٨٥/٧/١	بيسان رصيد	مدین مليم جنيهه	دائن مليم جنيهه	رصيد
٧/ ٢	شيك رقم ١٨٢٧	٨٤٠.ر	—	٢٨٠.٦
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠.ر	—	٣٣٦.٦
	ح. ا. رقم ٢١٣	—	٦٤٠.ر	٤٠٢.٦
٧/ ٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠.ر	—	٣٥٦.٦
٧/ ٩	ح. ا. رقم ٢١٧	—	١٤٤٠.ر	٤٤٦.٦
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٢٨٠.ر	—	٤١٦.٦
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠.ر	—	٢٣٣.٦
٧/١٩	ح. ا. رقم ٢١٨	—	١٥٤٠.ر	٤٨٧.٦
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠.ر	—	٣٧٦.٦
٧/٢٦	ح. ا. رقم ٢١٩	—	١٣٣٠.ر	٥١٢.٦
٧/٢٧	صافي كميالة	—	٧٩٦.ر	٥٩٢.٦
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٤٦	٤٢٠.ر	—	٥٥٠.٢
٧/٣١	شيك برتد لعدم التحصيل	٢٣٠.ر	—	٥٢٧.٦
	مصاريف	١٠.ر	—	٥٢٦٢.٦

بيانات من سجل الشيكات

تاريخ	بنك بورسعيد مليم جنيهه	شيك رقم بنك بورسعيد مليم جنيهه
٧/ ٢٠	٦٣٠.ر	١٨٤٠
٧/ ٨	١٤٤٠.ر	١٨٤١
٧/١٨	٦٦٤.ر	١٨٤٢
٧/٢٥	١٣٣٠.ر	١٨٤٣
٧/٣١	٤٤٠.ر	١٨٤٤
		١٨٤٥
		١٨٤٦
		١٨٤٧
مجموع	٥٢٨٠.ر	٢٢٤٠.ر

٧/٣١	رصيد	لميم جنيه ٤٢٤٠ـ	٧/١	رصيد	لميم جنيه ٣٤٧٦ـ
٧/٣١	من المذكورين	٤٦١٦ـ	٧/٣١	الى المذكورين	٥٣٨٠ـ
		٨٨٥٦ـ			٨٨٥٦ـ

ج - المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .

المطلوب :

١ - اعداد مذكرة التسوية من شهر يوليو .

٢ - اجراء ما يلزم من تبود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

التبرين الرابع :

ظهرت المعلومات التالية بعد اتمام عمليات الجرد في ١٢/٣١/١٩٨٤ لشركة السعادة السياحية .

١ - اظهر مخصص الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٨٤ رسيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم اعدام ديون وتم اثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف ان رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه في ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لانلاسي العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢٪ من ارصدة العملاء .

٢ - ظهر من فحص مصادقات العملاء ان العميل/شركة الابل للسياحة والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ١٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح ان الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وان الفرق يمثل تفكرتي طائرة لامريكا مرتدة لشركة السعادة/وكيل طيران

المغرب بـ هذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفتريا .
٢ - بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١.٦٦ جنيها .

٣ - بلغت الاستقراءات في سندات الجهاد ٦٪ مبلغ ٣.٠٠٠ جنيها .
وتستند الثلاثة عليها نصف سنوياً في ١/١ و ٤/١ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٨٥.٠ جنيها ، وقد اظهر ميزان المراجعة مخصصاً لهبوط استعمار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥. جنيهاً .

٥ - اظهرت مذكرة تسوية البنك من شهر ديسمبر ما يلي : فواتر ومصاريف كشف حساب ٦٥ جنيها ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيها ، وقد اوضح ان القية الاسمية للكبيالة التي حملها البنك لحساب شركة السعادة تبلغ ٩٠ جنيها وقد حصلت الورقة في ١٨٨٤/١٢/٣١ .

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠ جنيها بالقية الاسمية ، بينما تبلغ قية هذه الاوراق اذا خصت في البنك ٢١٢١ جنيها . كما ان هناك كبيالة بمبلغ ٦٠ جنيها مشكوك في تحصيل نصف قيمتها ، وتستحق السداد في ١٩٨٥/١/١٥ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة .

المطلوب :

- ١ - اجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية واليات ما تقدم .
- ٢ - تصوير ما يلزم من حسابات ، واعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات .

التعدين الخامس :

١ - تقوم شركة السمر التجارية بمضايقة بعض المدينين المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١٪ من صافي قية المبيعات الاجلة . ولم تظهر

أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٨٥/٦/٣٠ من بين ما أظهرت
 الارصدة التالية : اجنالى المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مدفوعات بيعيات
 ١١١٢٥ جنيه ، مدفوعات بيعيات ٣٦٥ جنيه ، خصم نقدي مسجوع به
 ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٣١٥ جنيه ، مخمس ديون مشكوك فيها ٤٤١٥
 جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه ، أوراق
 قبض برسم التخصيل ١١٣٠٠ جنيه ، مصاريف تحصيل أوراق قبض ٣٢٥
 جنيه ، ايجار دائن محكم ٢٤٠٠ جنيه ، استثمارات في اسهم البنك العربى
 الدولى ٢٥٢٠٠ جنيه . وقد أظهرت الملاحظات الجردية في ١٩٨٥/٦/٣٠
 نهاية السنة المالية ما يلى :

١ - ورد برء الغبيل عبد النواب جامين على خطاب المداقة ان
 رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنيه وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المداقة ،
 وان النرق يمثل تخفيضات في اسفار مشترياته خلال شهر يونيو والذى سبق
 ان طلبها من الشركة بتاريخ ٦/١٧ ووافقت الشركة على فلك بصورة اسفار
 الاضافة المرسل للعميل بتاريخ ٨٥/٦/٢٩ .

٢ - تبين ان رصيد العميل حسن بن حسونة والظاهر بين رصيد العملاء
 يبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر في الدفاتر بهذه التقيمة منذ ١٩٨٤/٤/٢٣ . وبالتحرى
 وجد ان العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية في ١٩٨٥/٥/١٥ .

٣ - اعلن البنك الغربى الدولى في ١٩٨٥/٦/٣٠ عن توزيع ارباح
 بواقع ٢٠٪ على اسهم رأس المال . وسوف يتم صرف الارباح اعتبارا من
 ٨٥/٧/١٥ .

٤ - تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للخير مقابل ايجار شهري قدره
 ١٥٠٠ جنيه ، قد حصلت للشركة من المستاجر عند بدا سريان العقد مبلغ
 ٢٧٠٠ جنيه .

٥ - تعاضدت الشركة مع شركة الواردات الغذائية على القيام بعمليات التخليص الجمركي على واردات الأخيرة نظير اتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخرًا كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد في ١٦/٣/١٩٨٥ .

٦ - ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونه عن سداد الكبيالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للحصول ، وقد قام البنك بعمل البروتستو وظهر في كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٣ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن العميل قد أشهر أملاسه وإن حسيبة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
- ٢ - اعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات ، وإظهار الأرصدة الظاهرة فيه في الأياكن الملائمة في الحسابات الختامية عن السنة والميزانية في ٣٠/٦/١٩٨٥ لشركة السمر التجارية .

الفصل الخامس عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

للأصول غير النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كلية بئها . وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها . وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق ، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات ، والأراضي والمباني والانشاءات ، والآلات والمعدات والعنود والأدوات ، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية ، وغيرها ، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر ، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى .

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزون عموماً من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة ، والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع الغيار والمهمات ، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات ، ... الخ . كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لأهم الأصول

غير النقدية ، وبالتقياس عليها يمكن معالجة أى من الأصول غير النقدية
الأخرى . وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالى :

— المخزون باختلاف أنواعه .

— الأصول الثابتة .

— الاستثمارات فى أوراق مالية .

— الحقوق والأصول غير الملموسة ..

٢ — جرد المخزون باختلاف أنواعه :

يتكون المخزون فى أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير
من الأصناف والأنواع ، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية
والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب
حالته أو الهدف من استخدامه الى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع ،
فيقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلا الى : مخزون المواد
الأولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون
الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع الغيار والمهمات ، مخزون
مواد التعبئة والتغليف ، بالإضافة الى مخزون التالف ومخزون الخردة .
وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية الى : مخزون البضائع ،
ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . وإذا كانت
المنشأة أو الشركة تزاوّل نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا فإن أقسام مخزونها
تنطوي على المزيج الموجود لديها من القسمين .

ويلاحظ أيضا أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة
قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى ،
كالغزل مثلا بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر
منتجا تاما من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة للثانية ، وعند تداوله
عن طريق الوسطاء التجاريين يعتبر بضائع .

وتطبيق قواعد واجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة علمية على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا اذا اقتضى الامر .

وقد سبق ان ذكرنا في الفصل المتقدم ان الجرد يهدف الى حماية وصيلة اصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاهتيال والضياع المادي او النعمى . ويشتمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للاصول التى تظهرها الميزانية العمومية ، او التى يجب ان تظهرها . ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببنود المخزون عموما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستنديا او بمجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقسيم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

٢ - ١ - الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف

واذن الاستلام واذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية لعناصر المخزون ان ينطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه الى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للاغراض المختلفة . وعادة ما ينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تمسك بمجموعة منها بمعرفة قسم تتبع لادارة الصلبيات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة ائتماء المخازن . ويخصص فى هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقتة الصنف ، وتظهر هذه البطاقتة بيانات حركة وارصدة الصنف بالكمية لدى ائتمين المخزن وبالنقبة والقيمة فى حسابات المخازن وهى عادة ما تنطوى على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرميد لدى ائتمين المخزن، وتنطوى على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات المنصرفة وقيمتها

والرصيد وقيته في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة
الصنف التي يتم امساكها في حسابات المخازن . واذا استبعدت منها خانات
القيمة تصبح تلك التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية مخزن : الملابس الجاهزة للسيدات
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥ أمين : حيوذه عبد السلام

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
١٩٨٥/١/١	وحده	مليم جنيه	وحده	مليم جنيه	وحده	مليم جنيه
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠ر			٣٦٢	٢٨٩٦ر
١/٤			٣٠٠	١٨٠٠ر	٥٦٢	٤٤٩٦ر
					٢٦٢	٢٦٩٦ر
.....
١٢/٢٢	١٠	٣	٧٠	٥٦٠ر	١	٤١٠٤ر

ويتقضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التأكد من سلامة
إجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة من طريق
مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير
أذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة
والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة.
كما يتطلب الامر أيضا ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف
من المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار امر الصرف
من المخازن والتأكد من ان كل ما يتم صرفه قد تم بناء على اذن صرف معتمد
من لهم حق الاعتقاد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا
مع ما هو مثبت في اذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلا في الدراسات المتقدمة .

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض يتوط لها معالجة الموجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ما تمثل ادارة الحسابات في هذه اللجان . كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجى المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد ، بالرغم ان مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الاحيان . وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . او يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية . وفي الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدورى او الفترى او السنوى ، كما سبق واوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد في الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، ويفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد وغالبية الثمن ، او غالبية الثمن سهلة التداول ، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى في عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول .

وبسواء كان نظام الجرد مستمرا او دوريا ، فان الجرد لاغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع امر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردوها والمخازن او المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها .

ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون . وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيفاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تضم فنيا متخصصا في هذه الشؤون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف ، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية في كشوف الجرد . وإذا وجدت كميات غير مطابقة للبواصفات المفروضة توافرها ، فيجب فصل هذه الكميات عن باقي الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التي هي عليها .

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو ملوك للمنشأة أو الوحدة المحاسبية في تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحياة . فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليما ومستوفيا لجميع الأركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واثمة في حياة المنشأة أو الغير وغير ملوكة لها ، كل تكون مبيعة للعملاء مثلا .

٢ - ج - طرق تقييم المخزون محاسبيا :

يتم التقييم المحاسبى للأصول عموما على أساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تستق من هذه القاعدة . رغم ما تنطوى عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تفولها في دراسات متقدمة . وتعنى قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم في الدفاتر بثن الشراء وقت الشراء بضلفا إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لوضعه في حالة صالحة للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوى التكاليف التاريخية على ثن الشراء إذا كانت الشروط تسليم

محل المشتري ، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجبركية ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون الى مخازن الوحدة .

وإذا كانت الوحدة الحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحديد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستند من الصنف ، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقي والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لإغراض مطابقة كلاًهما بما هو موجود بالعملة . والثاني فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين . أما إذا كانت الوحدة الحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري ، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلاً على أن تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستند كتم حسابي من البيع والمداولة :

رميد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن -
رميد آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم أو المستند .

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة الحاسبية بشراؤها على مدار الفترة الحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى في كل الظهور الاقتصادي المتغيرة يكون كبيراً ، ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون حاسبياً متعددة ، رغم اتباعتها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية .

وسوف نعرض باختصار وتنشيط لكل من طرق التقييم الحاسبية التالية :

The Base Stock Method

١ - طريقة مخزون الاساس

The Cost Identification Method

٢ - طريقة تمييز التكاليف

Weighted Average Cost Method

٣ - طريقة المتوسط المرجح للكلفة

First in First out (FIFO)

٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا

Last in First out (LIFO)

٥ - طريقة الوارد اخيرا صادر أولا

٢ - ج - ١ : طريقة مخزون الاساس :

تقوم طريقة مخزون الاساس على افتراض ان الكميات الموجودة من الضف في آخر الفترة هي من اقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة، وبالتالي تكون تكلفتها هي اقدم التكاليف .

فلو فرضنا مثلا ان كميات الوارد والمنصرف والرصيد من ضف معين

خلال السنة المالية المنتهية في ١٢/١٢/٨٤ كانت كالآتي :

تاريخ	كمية	سعر الوحدة	وارد	كمية	صادر	كمية	رصيد	كمية	سعر الوحدة
١/١٥	٢٠٠	١٢				٣٢٠	٢٠		
٣/٢٥					١٨٠	٥٢٠			
٦/٢٦					١٠٠	٢٤٠			
٩/٢٩	٢٠٠	١٤				٤٤٠			
١١/٢١					١٢٠	٣١٠			
١٢/٣١						٣١٠			

ننتوي هذه الطريقة الى ان تقوم الكمية الموجودة في ١٢/١٢/٨٤ ،

هي ٣١٠ وحدة على اعتبار انها من بين وحدات رصيد او الفترة ، وذلك بالرغم من ان هذا الرصيد قد نقص فعلا الى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦ . ويترتب على ذلك ان تكون قيمة مخزون خر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة) ، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية

١٠٦ وحدات \times ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة \times ١٢ جنيه + ٢٠٠ وحدة \times ١٤ جنيه [= ٥٣٠٠ جنيه . وتؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الاسعار والعكس في حالة انخفاض الاسعار ، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن ، كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر . وبالرغم من ذلك فيجبها البعض على اعتبار انها تؤدي إلى مقابلة أكثر سلامة للايرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار ، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوي على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه ، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة .

٢ - ٥ - ٢ : طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة . فلو فرضنا بالمثل بعاليه أنه يمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي :

في ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥

في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥

في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩

فيكون مخزون آخر الفترة مكونا ومجموعا كالآتي :

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ - ١٨٠) \times ١٠ = ١٤٠٠ جنيه

من وارد ١/١٥ (٢٠٠ - ١٣٠) \times ١٢ = ٨٤٠ جنيه

من وارد ٩/٢٩ (٢٠٠ - ١٠٠) \times ١٤ = ١٤٠٠ جنيه

المجموع ٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لبلغ ٤٧٦٠ جنيه $(١٨٠ \times ١٠) +$

$$+ (١٢ \times ١٣٠) + (١٤ \times ١٠٠)$$

ورغم ان هذه الطريقة تبدو اكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية ، الا انه يصعب تطبيقها عملا في الاصناف كثيرة العدد والمتماثلة التي يصعب التمييز بينها . وهى اقل الطرق شيوعا في الاستخدام في الحياة العملية . هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر .

٢ - ٢ - ٢ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على افتراض عدم امكانية تمييز الوحدات وامتزاج التكاليف ، بمعنى انه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن الى ما كان موجودا بها ، فان التكلفة الخاصة بهذه الكمية تبرز بتكلفة ما كان موجودا وتعطى متوسطا موحدا للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في اى لحظة . وتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد في البند الفرعي ٢ - ب - ١ بفاليه تظهر بطاقة الصنف في حسابات المخازن كالآتي :

سجل تاريخ كمية	وارد	صالح		رصيد	
	سعر كمية	كمية	متوسط كمية التكلفة	كمية	متوسط كمية التكلفة
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١ / ١				٢٢٠٠	١٠٠٠ - ٢٢٠
٢ / ١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠	٥٢٠	١٠٠٧٧ - ٥٦٠٠
٣ / ٢٥		١٨٠	١٠٠٧٧	٢٤٠	١١٨٠٧٠ - ١٠٠٧٧
٤ / ٢٦		١٠٠	١٠٠٧٧ - ١٠٠٧٧	٢٤٠	١٠٠٧٧ - ٢٦٠٠٤٠
٥ / ٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠	٤٤٠	١٢٢٢٨ - ٥٤٠٠٤٠
٦ / ٢٢		١٣٠	١٢٢٢٨	٢١٠	١٢٢٢٨ - ٢٨٠٠٨
٧ / ٢١	٤٠٠	١٣	٤٢٠٠	٢١٠	١٢٢٢٨ - ٢٨٠٠٨

يوضح مجموع حانة المصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد :
 المستخدمة) خلال الفترة طبقا لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر
 الاخير في خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقا لنفس الطريقة
 وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامها في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ ان متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة
 للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورد . ففي السطر الثاني
 مثلا تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر
 ١٢ جنيه للوحدة وتم تلك كالاتي :

$$\text{متوسط التكلفة الجديد} = \frac{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}}{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}} = \frac{٢٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٣٢٠ + ٢٠٠} = ١٠.٧٧ \text{ جنيه تقريبا}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدما حتى ترد كمية جديدة ، كما في السطر
 الخامس ، بلا ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس
 الطريقة .

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام ، ولا ،
 كما انها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر
 المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٢ - ج - ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا :

تقوم هذه الطريقة على افتراض ان تدفق التكاليف يجب ان يتبع
 مع التدفق الطبيعي لوحدة المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع
 أو الاستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعى صرف اقدم الوحدات في المخزون
 أولا ويتبقى بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المنصرف
 على أساس أنه من اقدم الكميات الموجودة . وبالتالي بسعر في الصرف
 بأسعار تلك الكميات .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بهمايه ، نجد ان بطاقة
اليسنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

تاريخ	وارد		صائر		رصيد	ملاحظات
	كمية	سعر	كمية	سعر		
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
١ / ١	١				٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
١ / ١٥	١٢	٢٤٠٠			٥٦٠٠	١٢ × ٢٠٠
٣ / ٢٥	٣		١٨٠٠	١٠	٢٤٠	١٠ × ٢٢٠
٦ / ٢٦	٤		١٠	١٠٠	٢٨٠٠	١٠ × ١٤٠
٩ / ٢٦	٥	١٤			٤٤٠	١٢ × ٢٠٠
١١ / ٢٢	٦		١٠	٤٠	٣١٠	١٤ × ٢٠٠
٧	١٢ / ٣١	٤٠٠	٥٢٠٠	٤١٠	٤٢٨٠	١٤ × ٢٠٠

وبلاحظ ان اعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون
المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة اولا بأول على اساس اسعار اقدم
الكميات الموجودة . فبالكمية المنصرفة في ٣ / ٢٥ ، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت
من رصيد اول الفترة وقومت على اساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهي تكلفة
الوحدة من رصيد اول الفترة . والكمية المنصرفة يوم ٦ / ٢٦ ، وهي ١٠٠٠
وحدة اعتبرت انها من رصيد اول الفترة ايضا ، والذي تبقى منه بعد صرفية
٣ / ٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦ / ٢٦ عدد ٤٠ وحدة .
وقد صرفت هذه الوحدات في ١١ / ٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد
٩٠ وحدة من وارد يوم ١ / ١٥ ، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويبقى في المخازن في ١٢/٢١ ، عدد ٣١٠ وحدة ، منها ٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، والباقي وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عبود المصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف ، كما يظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عبود الرصيد .

أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمة) تتحدد بالمعادلة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) -
تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالتالي .

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للآخر	١١٠ وحدة
المجموع	٢١٠

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = $٢٠٠ \times ١٤ = ٢٨٠٠$ جنيه

من الطلبية السابقة = $١١٠ \times ١٢ = ١٣٢٠$ جنيه

جملة تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = $٢٢٠٠ + (٢٨٠٠ + ٢٤٠٠) =$

$٤١٢٠ = ٢٨٠٠$ جنيه

وتؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة

في الميزانية مقومًا بأقرب الأسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ اعداد الميزانية المصوية . بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الإنتاج أو التشغيل) مقومة بأندم الاسعار أو التكاليف . وهذا يؤدي ، في ظل اتجاه الاسعار أو التكاليف للارتفاع الى زيادة رقم مجمل النرجع عما يظهر في ظل أى من الطرق الثلاث السابقة . والعكس صحيح طالما في ظل اتجاه الاسعار أو التكاليف للانخفاض .

٢ - ج - هـ - طريقة الوارد اخيرا صادر اولاً :

وتتوهم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها ، بعكس الطريقة السابقة تماماً . وهى ، كطريقة مخزون الأساس تؤدي الى تحقيق مقابلة افضل للايرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الاسعار .

ملاحظات	رصيد	صادر	وارد	تاريخ
	كمية قمية	كمية قمية	كمية قمية	كمية قمية
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١ / ١ ١	٢٢٠٠ ٢٢٠			
١٠ × ٢٢٠	٥٦٠٠ ٥٢٠		٢٤٠٠ ١٢ ٢٠٠	١ / ١٥ ٢
١٢ × ٢٠	٢٤٤٠ ٢٤٠	٢١٦٠ ١٢ ١٨٠		٢ / ٢٥ ٢
١٠ × ٢٢٠	٢٤٠٠ ٢٤٠	١٠٤٠ ١٢ ٢٠		٦ / ٢٦ ٤
١٠ × ٢٤٠	٢٤٠٠ ٢٤٠	١٠٤٠ ١٢ ٢٠		
١٠ × ٢٤٠	٥٢٠٠ ٤٤٠		٢٨٠٠ ١٤ ٢٠٠	٦ / ٢٩ ٥
١٤ × ٢٠	٢٢٨٠ ٢١٠	١٨٢٠ ١٤ ١٢٠		١١ / ٢٢ ٦
١٤ × ٧٠	٢٢٨٠ ٢١٠	٥٠٢٠ ٤١٠	٥٢٠٠ ٤٠٠	١٢ / ٢١ ٧

ويتطابق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه ، نجد ان بطلانة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخازن ، تظهر بالصورة الواردة بعاليه .

ويلاحظ ان تكلفة المباع او المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيرا منها في ظل مخزون الاساس عن اى من الطرق السابقة ، كما ان مخزون آخر لفترة (آخر سطر في عمود الرصيد) يقترب كثيرا ايضا من طريقة مخزون الاساس .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى ، فان تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب امكانية تمييز وحدات آخر الفترة على مصدرها . فنلاحظ في المثال بعاليه ان من بين ٣١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة ، ٢٤٠ وحدة من مخزون اول الفترة ، و ٧٠ وحدة من آخر طلبيه وارادة . وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الاساس . ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فانه يمكن تقييمها بتكلفتها وابعاد تكلفة المباع او المستخدم طبقا للمعادلة السابق نوضحها في البند الفرعى السابق .

٢ - ج - ٦ - مقارنة بسيطة بين أهم طرق التقييم :

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (او المواد المستخدمة) عن اى من الطرق الاخرى اذا ما حدثت اختلافات في اسعار الكميات المختلفة على مدار الفترة ، بالإضافة الى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد اول الفترة من الوحدات المشتراة خلال الفترة . لما اذا بقيت الاسعار (او التكاليف) ثابتة على مر الزمن فان كل هذه الطرق تؤدي الى نفس النتيجة ، واذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائيا) ومما بمقارنة نتائج الطرق الاربع الباقية لوجدنا الاتى :

طريقة مخزون المتوسط

الاساس المرجح	FIFO	LIFO	
ج	ج	ج	ج
٢٢٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠	مخزون أول الفترة (٢٢٠ وحدة)
٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	المفاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)
المصادر خلال الفترة (تكلفة المباع			
٥٢٠٠	٤٢٨٠	٥٩٢	أو المستخدم (٤١٠ وحدة)
٢٢٨٠	٤١٢٠	٢٨٠٨	مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	ما كان متاحا خلال الفترة (٧١٠ وحدة)

من الواضح انه في ظل ارتفاع الاسعار تؤدي طريقة مخزون الاساس الى اعلى تكلفة للمباع او المستخدم واقل تكلفة لمخزون آخر الفترة . ورغم ان ذلك يؤدي الى مقابلة افضل لايادات الفترة بتكاليفها ، الا ان المخزون الذي يظهر في الميزانية قد يتعمد تكلفته كثيرا عن تكلفة احواله في تاريخ الميزانية . فاعذا افترضنا ان سعر احوال المخزون في ١٢/٢١ مازال ١٤ جنيه للوحدة . فان قيمة المخزون تكون ٤٢٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة x ١٤ جنيه) . وقد اظهرت طريقة مخزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الاساس . اما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الاسعار الى انخفاض تكلفة المباع او المستخدم عن باقي الطرق الاربعة . وبالتالي تؤدي الى زيادة مجمل ربح الفترة عن باقي الطرق . وتكون مقابلة لايادات بالمصروفات في ظلها اقل تفضيلا عن باقي الطرق ، غير انها في نفس الوقت تظهر مخزون اخر الفترة في الميزانية باثرب التكاليف التاريخية من سعر احوال . اما طريقة المتوسط

المرجح نهى تؤدي الى مقابلة افضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة
FIFO كما تؤدي الى تقييم مخزون آخر الفترة افضل من مخزون الاساس
ومن طريقة LIFO .

ويتضح مما تقدم ان لكل من هذه الطرق تأثيرين متضادين احدهما على
تكلفة المباع او المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر
تكلفة المباع او المستخدم في مجمل الربح ومن ثم صافي الربح ، وتؤثر تكلفة
مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما يظهره
الميزانية العمومية . لذا كانت احدي هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف
معينة لتحقيق هدف معين نهى بلا شك سوف تكون اقل تفصيلا في نفس
الظروف عن طرق اخرى لتحقيق اهداف اخرى . وكل ما يمكن قوله في هذا
الشان على هذا المستوى البدئي من الدراسة ان السبب في هذه التناقضات
يرجع الى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية ،
والتي اذا اختلفت على مدار الفترة المحاسبية ادت الى ضرورة الاختيار
من بين هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل احداها على الاخرى تحقيقا لكل
الاهداف في ظل اى الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعي باستكمال المثال السابق بما يوضح اثر هذه
الطرق على مجمل الربح ومجمل الاصول . وسوف نفترض ان الوحدة من
المخزون في المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية
قدره ١٨ جنيه الوحدة ، لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الاربع =
 $10 \times 18 = 7280$ جنيه . ونفترض ايضا ان مجموع الاصول بخلاف
مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠ جنيه . ويكون اثر كل من هذه الطرق على
الارباح ومجموع الاصول كالآتي :

مخزون	المتوسط	المرجح	FIFO	LIFO
البيانات	المبيعات	تكلفة المبيعات	مخزون	مخزون
٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠
٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠	٥٠٢٠
٢٠٨٠	٢٧٨٨	٢١٠٠	٢٣٦٠	٢٣٦٠
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠	٣٣٨٠
٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٢٨٠	٤٣٢٨٠

وبلاحظ ان طريقة مخزون الاساس تحقق اقل الارباح في ظل ارتفاع الاسعار ، كما تؤدي الى اقل مجموع للاصول ، بينما تؤدي طريقة الى اقصى الارباح واكبر مجموع للاصول في ظل تنس الظروف ، كما يلاحظ ان الفرق بين ارباح FIFO وارباح LIFO مثلا يبلغ ٧٤٠ جنيه (٢١٠٠ - ٢٣٦٠) . كما ان الفرق بين مجموع الامصول المرتبة على اتباعها يبلغ ٤٤١٢٠ - ٤٣٢٨٠ (٧٤٠ جنيه ايضا . ذلك بالضرورة لان نقص الارباح يؤدي الى نقص ما كان من الممكن ان يوجد من اصول ، والعكس .

٢ - د - الحطة والحذر في تقييم المخزون :

يمكن ان يترتب على اتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الاحوال ان تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون . وينتج ذلك عادة في حالة اتجاه اسعار احوال عناصر المخزون في السوق الى الانخفاض . بصرف النظر عن طريقة المخزون المبعة . غير ان ذلك في حالة اتجاه الاسعار للانخفاض يكون اكثر وضوحا في ظل طريقتي الوارد اخيرا صادر اولا ومخزون الاساس عن الوارد اولا صادر اولا والمتوسط المرجح .

كما ان بعض عناصر المخزون الرائدة قد تصاب بالتقدم على مر الزمن مما يؤدي الى انخفاض أسعار احتلالها او أسعار بيعها من تكلفتها لظهور بدائل افضل منها ، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للأسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيلة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقا لما يعرف محاسبيا بطريقة (التكلفة او سعر السوق ايها اقل) . ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أى من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة ، ويتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر او مجموع عناصر المخزون وسعر الاحتلال في السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن إجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية اذا خانت نقل عن سعر الاحتلال في السوق) .

ولنفرض توضيحا لهذه الطريقة ان المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من أربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة (طبقا لطريقة FIFO او LIFO او المتوسط المرجح او مخزون الأساس) وسعر الاحتلال للوحدة كالتالى :

العنصر عدد	التكلفة	سعر	التكلفة او
الوحدات	الاحتلال	للوحدة	الاحتلال السوق ايها اقل
أ ٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠
ب ١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠
ج ٣٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠
د ٤٥٠	١٣٥٠	٤	١٨٠٠
مجموع	١٤٠٥٠		١٤٣٠٠

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة او السوق ايها اقل باحدى طريقتين :
الاولى : هي اختيار اقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف

وسعر الاحلال ، ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه يبلغ ١٣٣٥٠ جنيه ، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

والثانية : هي اختيار الأقل من مجموعي التكلفة وتكلفة الاحلال ، أي اختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجمعة وليس لكل عنصر على حدة ، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للمثال بعاليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه . ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويترتب عليها أقل قيسة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيها أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف استخدامها أو استنفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها . ولن تتعرض لهذا الجدل في هذا المقام المتواضع .

ويترتب على اتباع طريقة التكلفة أو السوق أيها أقل ، ويقتضى الامر استخدامها بالتوازي مع إحدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجمعة ، أو التكلفة أو السوق أيها أقل كل عنصر بصفة مستقلة . وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه يبلغ ٧٥٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٤٣٠٠) ، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلي :

٧٥٠ من ح/خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتلة

٧٥٠ إلى ح/مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقتل حساب الخسائر في حساب الإرباح والخسائر ، ويظهر حساب المخصص مطروحا طرحا شكلا من حساب المخزون في الميزانية .

أما في حالة اختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفه مستقلة فيكون المخصص يبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٣٣٥٠) . ويجرى بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرنيه نفس المعالجة .

٢- هـ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون :

يمكننا ان نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية او خلالها ، النوع الاول وينطبق من نظام الجرد المتبع ، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع .

ماذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فان تكلفة البضاعة المباعة او تكلفة المواد او الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ، كما ان حساب المخزون في الفئات يظهر ما يجب ان يكون موجودا في المخازن في نهاية الفترة ، اما اذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري ، فان تكلفة البضاعة المباعة او المواد والخامات المستخدمة لا تحدد ، لا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون ، ويلزم في هذه الحالة احراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع او المستخدم كما سبق وعرضناها في الفصل اثناس (ص ٢٤٩ - ٣٠٣) ، وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (او تكلفة المواد او الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم اثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بجعل حساب المخزون مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة (او المواد او الخامات المستخدمة) دائنا ، بعد اقفال حسابات المخزون اول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسحوباتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المخصص فيه (في ح/تكلفة البضاعة المباعة او ما يحل محله) .

اما النوع الثاني من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بهرائله من تحقق من وجود وملكية وقينة بصرف النظر عن كونه جردا مسهرا او دوريا . فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز او زيادة في كمية او في قيمة بعض عناصر المخزون . ويلزم في ظل هذه الاوضاع ان يقتصر ما يظهر من مخزون في الميزانية على ما يوجد في مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها

فعلا ، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن يمتلكها فعلا ، يصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة . ويلزم في هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المتسوح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها ، والعجز والزيادة غير المتسوح بها والتي عادة ما تنتج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع ، ويلزم تسمى اسباب الأخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادة ما يحل العجز المتسوح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخصم الزيادة المتسوح بها من هذه التكلفة . أما العجز غير المتسوح به فيجعل المسئول عنه مدينا بقيمته حتى يتم اليت فيه ، وإذا كان العجز ناتجا عن ظروف طارئة أو قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، أما الزيادة غير المتسوح بها فانها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الاجراءات ان نتائج الجرد النعلى لمخازن منشأة النجاج لانتاج وتجارة الورق ، لعناصر المخزون المستمر وتناصر المخزون الدورى قد اسفرت عن الآتى :

العنصر	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساطة	تاريخ الجرد
	رقم نوع		

١٢٣	رجينه	مستمر	عجز مسسوح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣
٢٣٥	لب	دورى	عجز غير مسسوح به ٤٧ بلة بمعننة	١٢/٢١
			ولفت نظر امين المخزن ، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه .	

٥١٠٠	سيور	مستمر	زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ،	٧/١٢
			صرف ١٣٤ ق ٧/١٢ سجل فى الدفاتر ولم يصرف حيث تم اصلاح السير القديم .	

١٢٣ رجينة مستبر زيادة مسوح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢
 ٤٠١ ورق مستبر عجز مسوح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠
 جنيه ٦ دشت .
 ٦/٢٥

وتستدعى هذه النتائج ضرورة اجراء قيود التسوية التالية :

في ١/٢٣ :

١٩٨ من ح/تكلفة المواد المستخمة

١٩٨ الى ح/مخازن المواد - رجينة .

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد

الملاعى يوم ١/٢٣ .

في ٤/٢٢ :

٧٧ من ح/مخازن المواد - رجينة

٧٧ الى ح/تكلفة المواد المستخمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد

الملاعى يوم ٤/٢٢ .

في ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من ح/تكلفة البضاعة المباعة - ورق

١٢٥٠ الى ح/مخازن البضاعة - ورق

اثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد

الملاعى يوم ٦/٢٥ .

في ١٢/٣١ :

٥٤٠ من ح/مخزون المهمات - سيور

٥٤٠ الى ح/تكلفة المهمات المستخمة

تصحيح الخطا في اثبات اذن الصرف رقم ١٢٤ في ٧/١٢

الذى لم يصرف .

٤٧٠٠ من ح/خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ إلى ح/مخزون المواد - لب

اثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة في الجرد الدورى فى

١٢/٣١

هذا ويراعى أن القيد الاخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدورى . فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود عملاً بخلاف التالف تبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، فإن القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدى الى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لا تتضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ، ثم بإجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود عملاً بخلاف التالف .

٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الأصول الثابتة هي عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض الاتجار فيها وإنما لاقتنائها أو لاستخدامها في الأنشطة المختلفة التى تقوم الوحدة المحاسبية من أجلها . ويطلق عليها أصولاً ثابتة لأنها طويلة الأجل ويمتد عمرها الانتاجى الى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Asset الى عدد من المجموعات المستقر عليها المشروعات التجارية والصناعية وهى : الاراضى ، والمباني ، والانشاءات، والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ، ووسائل النقل والانتقال ، والاثاث والتركيبات ، والمعدن الادوات . ويضاف الى ذلك فى المشروعات الاخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة ، كالثروة الحيوانية فى المشروعات الزراعية ، والثروة المعدنية فى الصناعات الاستخراجية .

وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة

كميات الموجودة منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكن مشكلة هذه الأصول في تقييمها ، أى تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التى مازالت كائنة فيها في تاريخ الميزانية العمومية . الا ان الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد ادى الى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وادى في نفس الوقت الى عدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبث للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لانها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الأصول الثابتة مابقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء مخصصا منها ما يخص ما انقضى من عمرها الإنتاجي من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الأصل في الصورة والمكان الملائم للاستخدام ، أو تلك التى لا تؤدي الى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الإنتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبى للأصول الثابتة .

٢ - ١ - التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية :

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الرأسمالية **Capital Expenditures** والمصروفات الجارية **Current Expenses** من أهم القواعد المحاسبية التى يكتسبهاها تتحدد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية ؛ والتى ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى . ويطلق على هذه القاعدة في كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية . غير أننا نحذر الصياغة بمالیه لأنه وإن كانت المصروفات **Expenses** إيرادية فهي ليست رأسمالية . فالمصرف يعنى النفاذ مقابل استفادة عاجلة ومنتهية .

بينما الأصول الرأسمالية فانحصار مستمرة في العاجل والاجل ، ومن ثم فلا يصرف في سبيل للحصول عليها وانما يحقق في مجيل ذلك .

وتطبيقاً لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الاصل الثابت كل ما ينفق في سبيل الحصول على الأصل واعداده وتجهيزه للاستخدام في المكان والصورة المناسبة لذلك . . وبالنسبة يعتبر من تكلفة الاصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ، ومصاريف النقل والضحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجبركية والتركيب والانشاءات اللازمة للتقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والخبراء اللزمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الاصل للحالة التي يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . أما الوقود والزيوت والقوى المحركة التي قد تلزم لتشغيل الاصل ، وتكلفة الصيانة العادية والدورية ، والإصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لإبقاء الأصل في حالة صالحة للاستخدام ، دون التأثير على طاقته أو كفاءته نتميز من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هي تلك التي تلزم لتشغيل الاصول والحفاظ عليها أو للحصول على الإيرادات خلال فترة محاسبية واحدة هي الفترة الجارية . وتنقل للمصروفات الجارية في القوائم الحسابية لأغراض المفاضلة بينها وبين ما ينتج عنها من إيرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر . أما النفقات الرأسمالية فتجمل حسابات الاصول مدونة بها حتى تستنفد خدماتها أو تهلك في العملية الانتاجية فتتحول إلى مصروفات .

هذا وتتحول كل النفقات إلى مصروفات عند استنفاد خدمات الاصول التي تؤدي هذه النفقات إلى اقتنائها في الأغراض التي اقتنيت من أجلها بأعلاها أو استخدامها . فلك نمياً عدا نوعية واحدة من الاصول الثابتة في الأراضي ، وهي الأصل الذي لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك في

الإستخدام : وليس من الضروري أن تكون كل المصروفات في الإصل نفقات ، فالأجور مثلا هي مصروفات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في العمليات الجارية المنتجة ليرادات ، بينما هي نفقات اذ كانت في سبيل الحصول على خدمات العاملين في تركيب الآلات ، او في انشاء المباني او الطرق مثلا . .

وتؤدى عدم الدقة في التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الراسمالية الى عدم الالتزام بالمقابلة السلبية لليرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح او الخسائر الناتجة من هذه المقابلة . وتؤدى المعالجة المحاسبية لتفقة راسمالية باعتبار انها مصروفا جاريا الى تضخيم المصروفات ومن ثم انقاص الأرباح او زيادة الخسائر بالاضافة الى تخفيض قيمة الأصول . كما يؤدى اعتبار مصروفا جاريا نفقة راسمالية الى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح او تخفيض الخسائر بالاضافة الى تضخيم الأصول . ويمتد اثر ذلك الخل الى عدد من الفترات المحاسبية .

٣ - ب - الطرق المحاسبية الشائعة لاهلاك الأصول الثابتة :

يتم تقسيم الأصول الثابتة محاسبيا بالتكلفة التاريخية مخصوما منها الاهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل في العمليات الإنتاجية ونتيجة للتقدم الزمنى . وقد سبق ان عرفنا الاهلاك محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الإنتاجية بطريقة عادلة .

وحيث ان خدمات الأصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية ، يحدد طول العمر الإنتاجي للاصل ، وحيث ان الأصول الثابتة متنوعة واستخداماتها متعددة ومتباينة ، فإن اثر كل ذلك على قيمة المنافع المستفدة وتبعية المنافع الباقية والتي ملازمت بموتعة من الأصل الواحد في الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك يجد العديد من الطرق المحاسبية

البديلة لحساب الإهلاك في ظل التعريف السابق له ، كل لها مزاياها وعيوبها ، وكل تصلح من غيرها للاستخدام في ظروف معينة . ويتطلب تطبيق أى من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

- ١ - تكلفة الأصل المرغوب إهلاكه .
- ٢ - العمر الانتاجى الاقتصادي المقدر للأصل .
- ٣ - الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التي يعمل في ظلها الأصل .

٤ - تاريخ بدء استخدام الأصل في العمليات الانتاجية أو في الأغراض التي تم اقتناء الأصل لتحقيقها .

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الإهلاك الطرق التالية :

- طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method
- طرق القسط المتناقص Declining Balance Depreciation Methods
- طريقة معدل النفاد Depletion Rate Method

وسوف نتناول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

٢ - ب - ١ : طريقة القسط الثابت :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعنى أن كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بنوالى الاستخدام . وقبلنا تتوافر هذه الافتراضات في معظم الأصول الثابتة في الحياة العملية . وربما يعتبر الأصل الأكثر ملاءمة لتطبيقها هو المباني . غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام سبلا في جميع الأصول الثابتة . وهى الطريقة الوحيدة المستخدمة في النظام

الحاسب الموحدة في مصر ، ويتم حساب الأهلاك السنوي للأصل استناداً
للاهلاك طبقاً لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :-

تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة أو كنفية \div عدد سنوات الـ
الانتاجي المقدر للأصل = الأهلاك السنوي .

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة "الفتح لتعبئة المياه الغازية"
كلية : مباني وإنشاءات : ٢٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات : ١٨٢٠٠ جنيه ،
سيارات نقل : ١٢٠٠٠ جنيه ، زجاج بلاستيكي : ١٠٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات
في "١٩٨٤" : ١٨٢٠٠ جنيه ، يدرج في "الفتح" السنوي : ١٨٢٠٠ / ١٠٠٠٠ ، وتقدر
قيمة هذه الأصول كخردة أو كنفية كلية "مباني" : ١٠٠٠٠ جنيه ، والآلات
ومعدات : ٨٢٠٠ جنيه ، سيارات : ١٢٠٠٠ جنيه ، وتقدر القيمة المتبقية
المقدرة لكل من هذه الأصول بالكلية : مباني : ٤٠٠٠ جنيه ، والآلات : ١٠٠٠٠
سيارات : ١٢٠٠٠ جنيه ، وكانت النسبة المئوية تقدر في ١٢/٣١
من كل عام : فإن أهلاك كل من هذه الأصول طبقاً لطريقة التوزيع النسبية
يكرر كالتالي :

$$\frac{\text{التكلفة - القيمة كخردة أو كنفية}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}} = \text{الإهلاك السنوي}$$

$$٢٥٠٠ - ٤٢٥٠٠$$

$$\text{الأهلاك السنوي للمباني} = \frac{١٠٠٠}{٤} = ٢٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الأهلاك السنوي لسيارة} = \frac{٨٢٠٠}{٨} = ١٠٢٥ \text{ جنيه}$$

$$٨٢٠٠ - ١٨٢٠٠$$

$$\text{الأهلاك السنوي للآلات} = \frac{١٠٠٠٠}{١} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{أهلاك الآلات لسنة ٨٤} = \frac{١}{١٨} \times ١٠٠٠٠ = ٥٥٥٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك السنوى للسيارات} = \frac{72100 - 12100}{10000} = 1.0000 \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك السيارات لسنة ٨٤} = 1.0000 \times \frac{2}{12} = 2500 \text{ جنيه}$$

ويتم قيد الاهلاك كالعادة بجعل حساب الاهلاك مدينا وحساب مخصص الاهلاك دائنا لكل نوع من الاصول بصفة مستقلة بقيد تصوية . ثم يقفل حساب الاهلاك في حساب الانتاج او التشغيل او حاسب الارباح والخسائر ، ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من الاصل الخاص به في الميزانية . هذا ويلاحظ ان السنة قد تحلت بالاهلاك بما يعادل عدد اشهر استفادتها من الاصل منسوبة الى عدد اشهر السنة . واذا حدث واضافت شركة الانتاج لالاتها سنة ١٩٨٥ ما تبلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة ببلغ ٧٢٠٠ جنيه وتقدر حياته الانتاجية ١٢ سنة ، وبدا استخدامه في ١٩٨٠/٧/١ . فان رصيد الآلات بالتكلفة في الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه . ويتم حساب الاهلاك للآلات والمعدات عن عام ١٩٨٥ في ٨٥/١٢/٢١ كالآتي :

$$\begin{aligned} \text{اهلاك الآلات الاصلية (عن سنة كاملة)} &= 1.0000 \text{ جنيه} \\ 7200 - 67200 \\ \text{اهلاك الآلات المضافة} &= \left(\frac{3}{12} \right) \times 2500 = 625 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

$$\text{اهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٥} = 12500 \text{ جنيه}$$

وبجعل حساب اهلاك الآلات والمعدات مدينا بالبلغ ليقفل بعد ذلك في الحساب الختامى الملائم مقابل جعل حساب مخصص اهلاك الآلات والمعدات دائنا ، ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات في جانب الامدول بالطرح الشكلى في الميزانية .

وبعد انقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص
الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كخردة .

٣ - ب - ٢ : طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الاولى من عمر الاصل
تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل من
السنوات الأخيرة . ذلك لأن الأصل يكون في حالة أفضل وهو مازال بعد
جديدا عما يكون عليه عندما يقترب من التفريد وبالتالي فيجب أن تتحمل
السنوات الاولى باهلاك اكبر من السنوات الأخيرة ، وبذلك يصبح قسط
الاهلاك السنوي متناقصا . ولا شك في أن هذه الطرق تفضل عن طريقة
القسط الثابت منطقيا واقتصاديا في ظل الظروف الاقتصادية والتقنية
الراهنة ، كما تلجأ الى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة في الولايات
المتحدة حيث يترتب على اتباعها اعباء ضريبية أقل . ويمكن حساب القسط
المتناقص بعدد من الطرق تناول منها اثنين بالشرح المختصر هما : طريقة
الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع
ارقام السنوات Some of the years, digits method

١ - طريقة الاهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوي بطريقة القسط
الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك الى مجموع التكلفة المراد اهلاكلها ،
ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوي على
الرصيد المتناقص للاصل .

ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن إحدى الشركات اشترت مجموعة
من الآلات بلغت تكاليفها في حالة معدة للاستخدام ١٠٠٠٠ جنيه ويقدر
عمرها الانتاجي بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدأ

استخدامها في ١/١/١٩٨٣ ، وتنتهي السنة المالية في ٣١/١٢ من كل عام .
ويتم تطبيق طريقة الاهلاك للمعدل كالتالى :

$$(١) \text{ الاهلاك السنوى الثابت} = \frac{\text{مجموع ج - ج}}{\text{٨٠٠٠ جنية}}$$

(٢) نسبة الاهلاك للقيمة القابلة

$$\text{للاهلاك} = 100 \times \frac{8000}{40000} = 20\%$$

$$(٣) \text{ نسبة الإهلاك المعدل} = 2 \times 20\% = 40\%$$

ويتم حساب الاهلاك السنوى كالتالى :

نهاية النقية الخاضعة النسبة الاهلاك السنوى الرصيد مخصص الاهلاك

السنة	للاهلاك	المبقى	ج	ج	ج
١	٤٠٠٠	% ٤٠	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	ج
٢	٢٤٠٠٠	% ٤٠	٩٦٠٠	١٤٤٠٠	ج
٣	١٤٤٠٠	% ٤٠	٥٧٦٠	٨٦٤٠	ج
٤	٨٦٤٠	% ٤٠	٣٤٥٦	٥١٨٤	ج
٥	٥١٨٤	% ٤٠	٢٠٧٤	٣١١٠	ج
					٣٦٨٩٠

ويتم حساب الاهلاك في ظل طريقة الاهلاك المعدل . كما هو واضح .

من الجدول ، على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم جميع الاهلاكات (مخصص الاهلاك) . غنى نهاية السنة الثالثة مثلاً تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنية وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الاصل التاريخية وهى ٤٠٠٠٠ جنية مخصوماً منها رصيد مخصص الاهلاك في بداية السنة الذالفة والذى يمثل مجمل اهلاك السنة الاولى والثانية (١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠٠) . = ٢٥٦٠٠٠

هذا ويطلق محاسبيا على التكلفة التاريخية للاصل مخصصا منها
مخصص الاهلاك اصطلاح « القيمة الدفترية » وهي قيمة متناقصة بمرور
الزمن بتزايد رصيد مخصص الاهلاك ، وهي القيمة التي تخضع للاهلاك
بنسبة الاهلاك المعجل .

ويلاحظ ان الرصيد الخاضع للاهلاك في ظل طريقة الاهلاك المعجل لا يصل
الى الصفر الا في مالا نهاية . وبالتالي عاذا كان للاصل قيمة متوتعة محددة
ككفاية او كخردة فيجب وقف حساب الاهلاك عليه عندما يصل رصيده الى
هذه القيمة . ويمكن للتغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الاهلاك التي
نطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{القيمة ككفاية}}{\text{تكلفة الاصل}}}$$

حيث ن هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للاصل .

فلو فرضنا مثلا ان شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل
بببلغ ١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجي باربعة سنوات،
وتقدر قيمتها كخردة بببلغ ١٢٩٦ جنيه ، فان نسبة الاهلاك المعجل تكون
كالآتي :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[4]{\frac{1296}{10000}}$$

$$= 1 - \sqrt[4]{\frac{9}{625}} = 1 - \frac{3}{5} = \frac{2}{5} = 40\%$$

ويكون اهلاك السيارة ومجمع الاهلاك والقيمة الدفترية كالآتي :

السنة القبية الدفترية النسبة	الإهلاك	مجمع
المسنوى	الإهلاك	الإهلاك
١ ١.٠٠٠	٤.٠٠٠	٤.٠٠٠
٢ ٦.٠٠٠	٢٤.٠٠	٦٤.٠٠
٣ ٣٦.٠٠	١٤٤.٠	٧٨٤.٠
٤ ٢١٦.٠	٨٦٤	٨٧٠.٤
القبية كنفاية ١٢٩٦		

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدي إلى معدل إهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفاية ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كنفاية صفر . وهذا يعني أن تكلفة الأصل تحبل للسنة الأولى ليسبح رصيده صفر . ومن ثم إهلاك السنوات التالية صفر أيضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الإهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

ب - طريقة مجمع أرقام السنوات :

يتحدد الإهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية: (١) تحدد سنوات العمر الإنتاجى المقدر للأصل ؛ (٢) نضع هذه السنوات فى صورة سلسلة رقمية متتالية ؛ (٣) نقوم بجمع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما لنسب الإهلاك السنوية ، (٤) نقوم بإبدال أرقام السلسلة بمبتدئين بالرقم الأكبر ومنتهين بالرقم الأصغر ؛ (٥) نضع مجموع أرقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا المبدول ؛ (٦) بحسب الإهلاك السنوى بضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الأصل بمبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الأولى ومنتهين بالكسر الأصغر للسنة الأخيرة ، ليتحدد الإهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة ان احدى المنشآت قامت بشراء
حاسب آلى ببلغ ٦.٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمس سنوات
دون قيمة كخردة . وكان الحاسب معدا للاستخدام فى ١/٤/١٩٨٤ ، وتنتهى
السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام . وطبقا لطريقة مجموع ارقام السنوات
يتم حساب اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب كالاتى :

$$\text{عدد السنوات : } 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

(الخطوات من ١ الى ٥) .

$$\text{نسبة الهلاك : } \frac{5}{15}, \frac{4}{15}, \frac{3}{15}, \frac{2}{15}, \frac{1}{15} \quad (\text{الخطوات ٤ ، ٥})$$

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب ، وكذلك ما
تتحمل به كل سنة مالية كالاتى :

السنة المالية	قسط الهلاك عن السنة	السنة
المنتهية فى الخاص بالسنة الهلاك	من عمر الحاسب	من عمر الحاسب
المالية		
جنية	جنيه	
١٥.٠٠٠	٨٤/١٢/٣١	٢.٠٠٠ = $\frac{1}{15} \times 6.000$ ١
١٥.٠٠٠	٨٥/١٢/٣١	١.٦٠٠ = $\frac{2}{15} \times 6.000$ ٢
١٣.٠٠٠	٨٦/١٢/٣١	١.٢٠٠ = $\frac{3}{15} \times 6.000$ ٣
٩.٠٠٠	٨٧/١٢/٣١	٨٠٠ = $\frac{4}{15} \times 6.000$ ٤
٥.٠٠٠	٨٨/١٢/٣١	٤٠٠ = $\frac{5}{15} \times 6.000$ ٥
١.٠٠٠	٨٩/١٢/٣١	٦.٠٠٠
		مجموع

هذا ويلاحظ ان السنة الاولى من العمر الانتاجي للاصل تتحمل باهلاك
يمثل ما تتحمله السنة الاخيرة مضروباً في عدد سنوات العمر الانتاجي ، كما
تتحمل السنة الثانية ما يمثل ما تتحمله السنة الاخيرة مضروباً في (عدد
سنوات العمر الانتاجي - ١) ... وهكذا .

اي ان اهلاك كل سنة (و) من العمر الانتاجي للاصل (ن) اذا كان
اهلاك السنة الاخيرة (ع) يمكن ان يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث (ك)
ترمز للاهلاك السنوي .

$$ك = ك \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد ك اذا كانت التكلفة المراد اهلاكها (ت) بالمعادلة التالية :

$$ك = \left[\frac{١}{\sum_{و=١}^ن} \right] \times ت$$

وقد تحدد الاهلاك الذي تتحمل به كل سنة مالية ليسن الوارد بعاليه
على حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذي تحدد
اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات ، كالآتي :

٨٤/١٢/٢١ استفادات بتسعة شهور من السنة الاولى من عمر الحاسب

فيكون الإهلاك الخاص بها = $\frac{٩}{١٢} \times ٢٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠$ جنيه

٨٥/١٢/٢١ استفادات ثلاثة شهور من السنة الاولى من عمر الحاسب

فيكون الإهلاك من هذه الشهور الثلاثة = $\frac{٣}{١٢} \times ٢٠٠٠٠ =$

٥٠٠٠ جنيه

واستغللت بتسعة شهور من السنة الثانية من عمر الحاسب ، فيكون

$$\text{الاهلاك عن الشهور التسعة} = 16.000 \times \frac{9}{12} = 12.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{فيكون اهلاك سنة ٨٥} = 5.000 + 12.000 = 17.000 \text{ جنيه}$$

.....

٥٩/١٢/٣١- استغللت بالاهلاك شهور الاخرة من السنة الاخرة من مئة

$$\text{الحاسب فيكون الاهلاك الذى تتخيل به} = 4.000 \times \frac{4}{12} =$$

$$1.333 \text{ جنيه}$$

ولتجيز: طرق القسط المتناقص ضوفاً على طريقة القسط الثابت بالمزايا

التالية:

١ - تؤدي الى ان الاهلاك السنوى ، ولو انه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب في القيمة للنقص في القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقدم التقنى ، عن طريقة القسط الثابت .

٢ - تؤدي الى تخصيص تكلفة الاصل بصورة اكثر عدالة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الاصل في السنوات الاولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الاخرة التى تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة اعلى مقابل الحصول على كفاءة اسجاية اقل .

٣ - تؤدي الى تحقيق مزايا ضريبية افضل في السنوات الاولى من عمر الاصل حيث يرتفع لاهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التى توجه لحساب لاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموماً ، وهو موضوع دراسات متعمقة -

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك في ظل طرق القسط 'للتناقص عما سبق ذكره في طريقة القسط الثابت . فيجعل حساب الاهلاك مدينا بها يخس الفترة بمقابل جمل حساب مخصص الاهلاك دائما . ثم يقلل حساب الاهلاك في الحساب الختامي الملائم . ويظهر المخصص مطروحا طرعا شكليا من حساب الاصل الخاص به في جانب الاصول من الميزانية، وينتج عن حاصل الطرح ما يطلق عليه القية الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

٣ - ب - ٣ - طريقة معدل النفاد :

ويطلق عليها أيضا طريقة الانتاج في حساب الاهلاك . ويرتبط حساب لاهلاك في هذه الطريقة بالانتاجية المستفدة من الانتاجية الكائنة بالاصل على مدار حياته الانتاجية المتوقعة ، بمعنى انه مثلا اذا كان يقدر لسيارة ان تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر، وتم استخدامها في السنة الاولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، واثنائيه ٢٠٠٠٠ كيلو متر والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، ... وهكذا فان ما تتحمل به هذه السنوات ثلاث ، من تكلفة السيارة ، بفرض ان هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالاتى :

السنة	التكلفة	معدل النفاد	مخصص الاهلاك	
	جنيه	جنيه	جنيه	
١	١٠٠٠٠	<u>١٢٠٠٠</u>	١٢٠٠	
		١٠٠٠٠٠		
٢	١٠٠٠٠	<u>٢٠٠٠٠</u>	٢٢٠٠	
		١٠٠٠٠٠		
٣	١٠٠٠٠	<u>٦٠٠٠</u>	٢٨٠٠	
		١٠٠٠٠٠		
.	١٠٠٠٠	.	.	
.	.	.	.	
.	.	.	.	
.	.	.	.	
٦	.	.	١٠٠٠٠	

وتؤدي هذه الطريقة الى ربط تكلفة الاهلاك بعمل الاستخدام السنوى،
ومن ثم لا تأخذ في الاعتبار التقلام الزمني والتقتى ، فالسيارة عمر ٥ سنوات
المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لا تساوى بالتاكيد نفس الماركة عمر سنة او
سنتين المستخدمة لنفس المسافة .

الا ان هذه الطريقة تعتبر افضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة
التعدينية والبتروولية ، مثل مناجم الذهب والفضة والحديد والفوسفات
ومخزون البترول الخام .

واذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فانه لا يتم
عادة تكوين مخصص للاهلاك . بل يجعل حساب الاصل المستند جزء منه
دائما بالقيمة المستندة مباشرة . فاذا افترضنا مثلا أن مخزون البترول الخام
في جمهورية مصر العربية في ٨٤/١/١ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وانه خلال
سنة ١٩٨٤ قد تم استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير
المستخرج بالتكلفة بمبلغ ١٠ جنيه ، فان قيمة المستند عن سنة ١٩٨٤
تصبح :

$$١٠٠٠٠٠٠ \text{ برميل} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون القيد اللازم كالآتي :

$$١٠٠٠٠٠٠ \text{ من ح/تكلفة المستند من مخزون البترول الخام}$$

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ الى ح/قيمة مخزون البترول الخام}$$

وتنتقص قيمة المخزون في ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون
جنيه في ٨٤/١/١ الى ١٩٠ مليون جنيه في ٨٤/١٢/٣١ ، كما يقلل حساب
تكلفة المستند في حساب الانتاج .

٢ - ج - الأرباح والخسائر الراسمالية وتخريد الأصول الثابتة :

عندما يتم بيع الأصول الثابتة بثمن يقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ

أحق أن انفرد بذلك علي مجلسيها و مجلسيها إسمائياً « : كما أنه يقـ
تخريد المـ صـرـة المـلـكـة القـابـلـة لـلـمـخـلـاـفـة عـنـد إـتـمـة حـلـفـها اـلـتـطـهـيـة : و إـن قـبـل
ذـلـك نـ بـعـض اـلـأـمـيـان ، بـما يـسـتـقـضى شـرـوـرـة تـعـديـل اـلـكـمـا اـلـنـقـريـة بـاـسـتـعـاـذ
مـا تم تـخـريـد . و سـوف يـوضـح اـلـمـعـالـجـة اـلـحـاسـبـيـة لـهـذـه اـلـعـمـلـيـات عـن طـرـيـق
سـيـمـة مـن اـلـمـنـظـة .

اـلـمـنـظـة اـلـنـقـريـة : عـنـد اـلـمـعـالـجـة اـلـحـاسـبـيـة و طـرـيـقـة اـلـنـقـر : اـلـأـمـيـان :

ذـلـك شـركـة اـلـمـنـظـة اـلـنـقـريـة اـلـمـعـالـجـة اـلـحـاسـبـيـة بـشـراء اـلـة اـلـنـقـريـة اـلـشـبـهـيـة اـلـمـعـالـجـة
ذـلـك اـلـأـمـيـان ١١٨٠/١/١٢ رـقـة اـلـتـركـيـب اـلـأـمـيـان رـقـة اـلـشـبـهـيـة اـلـنـقـريـة ١١٨٠/١/١٢ رـقـة
ذـلـك اـلـأـمـيـان مـن اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان ٢٦٠٠٠ جـنـيـة مـعـرـي قـسـمـيـة مـيـان
و مـسـكـريـة مـدـلـت بـاـسـم اـلـمـنـظـة اـلـنـقـريـة ، رـقـمـة اـلـشـبـهـيـة اـلـنـقـريـة و مـدـلـت
اـلـنـقـريـة ٢٦٠٠ جـنـيـة مـدـلـت اـلـأـمـيـان ١١٨٠/١/١٢ رـقـة اـلـتـركـيـب اـلـأـمـيـان : كـمـا ذـلـك مـدـلـت
نـظـر اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان ٢٢٠٠ جـنـيـة اـلـأـمـيـان : و مـدـلـت اـلـأـمـيـان
ذـلـك مـعـرـي مـدـلـت ، و مـدـلـت اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان ٢٢٠٠ جـنـيـة : و مـدـلـت
اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان : و مـدـلـت اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان ٢٢٠٠ جـنـيـة : و مـدـلـت
فـيـر اـن اـلـشـركـة قـرـرت فـي ١١٨٢/١/٢٠ بـيـع اـلـأـمـيـان و اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان
مـنـها كـفـاءة . و مـدـلـت اـلـشـركـة بـيـع اـلـأـمـيـان فـي ذـلـك اـلـتـارـيـخ : مـيـلـيـة ٢٠٠٠ جـنـيـة .

و اـلـنـقـريـة : و مـدـلـت اـلـمـعـالـجـة اـلـحـاسـبـيـة اـلـأـمـيـان لـوـذ اـلـمـيـان و مـدـلـت
اـلـحـاسـبـات اـلـأـمـيـان فـي تـارـيـخ بـيـع اـلـأـمـيـان .

و مـدـلـت : اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان و اـلـأـمـيـان اـلـأـمـيـان ١٩٨٥ : مـدـلـت

٢٦٠٠٠ مـن ذـلـك اـلـأـمـيـان ٨٠/٢/٢٧

٢٦٠٠٠ اـلـي ذـلـك اـلـأـمـيـان

مـن ذـلـك

٨٠/٢/٢٩

من ح/ الآلة

٢٦٠٠

٢٦٠٠ الى ح/ النقدية

الرسوم الجبركية ومصاريف التخفيض

٨٠/٧/١

من ح/ الآلة

٢٢٠٠

٢٢٠٠ الى ح/ النقدية

مصاريف التركيب

وبذلك يظهر حساب الآلة رصيداً مديناً بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه في

٨٠/٧/١ تاريخ بدء التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوى على اساس

طريقة القسط الثابت كالاتى :

$$١٨٠٠ - ٤١٨٠٠$$

$$\text{قسط الاهلاك السنوى} = \frac{\quad}{\quad} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

■

ولما كانت سنة ٨٠ لم تستفيد الا بنصف سنة لمى تتحمل باهلاك

$$= ٤٠٠٠ \text{ جنيه حيث يكون قيد التسوية في } ٨٠/١٢/٢٩ \text{ كالاتى :}$$

$$٤٠٠٠ \text{ من ح/ اهلاك الآلة}$$

$$٤٠٠٠ \text{ الى ح/ خصص اهلاك الآلة}$$

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٢٩

ويقتل ح/ اهلاك الآلة في حساب الانتاج او التشغيل بجمل ح/ الاهلاك

داننا و ح/ الانتاج او التشغيل عن سنة ١٩٨٠ مديناً .

ويخصم رصيد مخصص الاهلاك (٤٠٠٠ جنيه) من ح/ الآلة في

الاسول الثابتة في الميزانية ليبقى فيها القيمة المتبقية في ٨٠/١٢/٢٩ ببمنج

٢٧٨٠٠ جنيه .

وحيث تم بيع الآلة في ٨٢/٩/٢٠ ، فإن كل من السنتان ١٩٨١ ،

١٩٨٢ تتحمل بالاهلاك سنة كاملة . ويجرى قيد مماثل للقيد بمعالجه لائبات

التسوية ، تم يجرى اقفال الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ٨١/١٢/٢٩ ، وفي

٨٢/١٢/٣١ - ويصبح رصيد حساب مخصص الاهلاك في ٨٢/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية للألة في نفس التاريخ ٢١٨٠٠ جنيه .

وفي سنة ٨٣ التي تم في ٩/٣٠ منها بيع الألة يتم إجراء القيود التالية في تاريخ البيع .

— حساب الاهلاك عن الفترة من ٨٢/١/١ حتى تاريخ البيع ٨٣/٩/٣٠ وتسوية المخصص .

$$\text{الاهلاك عن ٩ شهور} = \frac{9}{12} \times 8000 = 6000 \text{ جنيه}$$

٦٠٠٠ من/ح الاهلاك ٨٣/١/٣٠

٦٠٠٠ الى ح/مخصص اهلاك الألة

ويترحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .
وحيث تم بيع الألة فانه لا يصبح هناك مبرر لوجود المخصص الخاص بها ، وبالتالي يقلل حساب المخصص في ح/الألة بالقيد التالي :

٢٦٠٠٠ من ح/مخصص اهلاك الألة ٨٣/٩/٣٠

٢٦٠٠٠ الى ح/الألة

ويصبح رصيد حساب الألة مساويا لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ
ربيلغ ١٥٨٠٠ جنيه . وحيث ان الألة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .
فان الشركة تكون قد حققت خسائر رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم
إفصال حساب الألة بإقيات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالي :

من مكونات :

١٠٠٠٠ ح/التقدي (أو ح/المدينين) ضمن البيع

٥٨٠٠ ح/الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع

والقيمة الدفترية)

١٥٨٠٠ الى ح/الألة

ويقتل ح/الهلاك في ح/التشغيل أو ح/الانتاج ، ويقتل ح/الخسائر
الراسمالية في ح/الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات (كما
يسرد فيما بعد) . وذلك عند انتهاء السنة المالية ٨٣/١٢/٣١ . ويظهر
حساب الآلة و ح/مخصص الإهلاك و ح/الخسائر الراسمالية في ٨٣/٩/٣٠
بعد التسوية . وإثبات البيع كالاتي :

منه	ح/الآلة	له
٤١٨٠٠	رصيد ٨٣/ ١/ ١	٢٦٠٠٠ من ح/مخصص الإهلاك ٨٣/٩/٣٠
		١٠٠٠٠ من ح/التقديرات ٨٣/٩/٣٠
		٥٨٠٠ من ح/الخسائر الراسمالية ٨٣/٩/٣٠
٤١٨٠٠		٤١٨٠٠

ح/مخصص اهلاك الآلة

٢٦٠٠٠	الى ح/الآلة ٨٣/ ١/ ١	٢٠٠٠٠	رصيد ٨٣/ ١/ ١
		٦٠٠٠	من ح/الهلاك ٨٣/ ٩/٣٠
٢٦٠٠٠		٢٦٠٠٠	

منه ح/الخسائر الراسمالية له

٥٨٠٠	الى ح/الآلة ٨٣/ ٩/٣٠	٥٨٠٠	يقتل في ح/أخ في ١٢/٣١
------	----------------------	------	-----------------------

ومن الجدير بالذكر انه كان من الممكن توسط حساب لبيع الآلة يقتل
فيه رصيد اول الفترة للآلة ومخصص الإهلاك بعد التسوية ويجعل دائما
بشأن بيع الآلة ، ليحدد رصيده بعد ذلك الأرباح أو الخسائر الراسمالية
التي تقتل في ح/الأرباح والخسائر في نهاية العام . وسوف نعالج المثال
التالى بهذه الطريقة .

المثال الثانى : عن الأرباح الراسمالية وطريقة الإهلاك المعجل :

اشترت إحدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن في حالة معد:

للاستخدام في ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتها من الخارج من جبرك الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الافتتاحي بخمس سنوات تنتهي في ٨١/٩/٣٠ ، بقية كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر اهلاك السيارة بطريقة الاهلاك الممجل . وفي ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة الشركة بيع السيارة واستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر اهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع ارقام السنوات ، وقدرت قيمتها البيعية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . المطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى بيعها بتوسيط حساب للسيارة المباعة ، واظهار ما يلزم من تسويات كما يجب اجراءها في ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام .
اولا : اثبات شراء السيارة في ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الاهلاك السنوى .

— عند شراء السيارة يتم اثبات القيد التالي :

٥٤٠٠٠ من ح/السيارة
١٩٧٦/٩/٣٠
الى ح/التقنية (او الدائنين) ٥٤٠٠٠

— ويتم حساب الاهلاك كالاتى :

٥٤٠٠٠ — ٦٠٠٠ جنيه
١ — نسبة القسط الثابت : قسط الاهلاك السنوى = ————— = ١٦٠٠

١٦٠٠

نسبة القسط الثابت = ————— × ١٠٠ = ٢٠٪
٤٨٠٠٠

٢ - نسبة الاهلاك المجلد = ٢٠٪ × ٢ = ٤٠٪

السنة انقضية من عمر الدفترية السيارة	نسبة الاهلاك	المتبقي في السنة المالية	المتبقي في السنة المالية	المتبقي في السنة المالية
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	٥٤٠٠٠	٤٠٪	٢١٦٠٠	٧٦/١٢/٢١
٢	٢٢٤٠٠	٤٠٪	١٤٩٦٠	٧٧/١٢/٢١
٣	١٩٤٤٠	٤٠٪	٧٧٧٦	٧٨/١٢/٢١
٤	١١٦٦٠	٤٠٪	٤٦٦٤	٧٩/١٢/٢١
٥	٧٠٠٠	مربع	١٠٠٠	٨٠/١٢/٢١
الرصيد	٦٠٠٠			

ويلاحظ ان اهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور ، اى $\frac{3}{12} \times 21600 = 54000$ جنيه ، بينما اهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا ، منها :
 ٩ شهور من السنة الاولى من عمر السيارة اهلاكلها $= \frac{9}{12} \times 21600 = 16200$ جنيه
 ٣ شهور من السنة الثانية من عمر السيارة اهلاكلها $= \frac{3}{12} \times 12960 = 3240$ جنيه

الاهلاك التى تتحمل به سنة ١٩٧٧
 ويلاحظ ايضا انه في ظل هذه الطريقة يمكن حساب الاهلاك الذى يخص كل سنة مالية بضرب القيمة الدفترية في بداية السنة (التكلفة - مخصص الاهلاك) في نسبة الاهلاك مباشرة وبذلك يكون حساب الاهلاك كما هو موضح بالجدول التالي :

السنة المالية المنتهية في	المدة المستفيدة القيمة	النسبة الاملاك مخصص الاملاك
٧٦/ ١/ ١	٣ شهور ٥٤٠٠٠	٤٠٪ ٥٤٠٠
٧٧/ ١/ ١	سنة ٤٨٦٠٠	٤٠٪ ١٩٤٤٠
٧٨/ ١/ ١	سنة ٢٩١٦٠	٤٠٪ ١١٦٦٤
٧٩/ ١/ ٢	سنة ١٧٤٩٦	٤٠٪ ٦٩٦٨
٨٠/ ١/ ١	سنة ١٠٤٩٨	٤٠٪ ٤١٩٩
٨١/ ١/ ١	٩ شهور ٦٢٩٩	فضلة ٢٩٩
٨١/١٢/٣١	الرصيد ٦٠٠٠	

ويلاحظ الاختلافات فيما تحصلت به سنتى ٨٠ و ٨١ في ظل هذه الطريقة عن الطريقة السابقة . غير ان كلا الطريقتين مقبول ولو ان الاولى ادق مادامت هناك قبية معينة ككفالية او كخردة يراد عدم اهلاكها .

كما يلاحظ ان ما يتم اهلاكه في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٪ جنيه كما هو موضح في الجدول الاول ، وهو اقل من ٤٠٪ من القبية الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القبية الدفترية في بداية العام والقبية المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

ثانياً : تسوية مخصص الاملاك سنوياً :

يتم اثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالقيد التالى :

٥٤٠٠	من هـ/اهلاك السيارة	٧٦/١٢/٣١
٥٤٠٠	الى هـ/مخصص اهلاك السيارة	

ويقتل حساب الاملاك في حساب الانتاج او التشغيل منشأة صناعية او الارباح والخسائر (منشأة تجارية) ، ويظهر المخصص مطروحا من رصيد السيارة طرحا شكليا ليعطى قبية دفترية لها في ٧٦/١٢/٣١ تبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه في الاصول الثابتة في الميزانية .

ويتم اجراء نفس القيد السابق في ٧٧/١٢/٣١ ببلغ ١٩٤٤٠ جنيه

ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنية ، ويقتل الأهلاك في الحساب الختامي
الملائم (على حسب طبيعة النشاط) .

ويتم إجراء نفس التقيد في ٢١/١٢/٧٨ بمبلغ ١١٦٦٤ جنية ليصبح
رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنية ويمثل تقبيل المعالجة السابقة .

ويتم إجراء نفس التقيد في ٢١/١٢/٧٩ بمبلغ ٦٦١٨ جنية ليصبح رصيد
المخصص ٤٣١٢٢ جنية ، وفي ٢١/١٢/٨٠ بمبلغ ٢٧٤٨ جنية في ظل الطريقة
النسبية الأولى أو بمبلغ ٤١٩٩ في ظل الطريقة الثانية ليصبح رصيد
المخصص في تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنية في ظل الطريقة الأولى أو
٤٧٧٠١ جنية في ظل الطريقة الثانية .

ثالثاً : إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص واقتال الحسابات في

٢١/١٢/٨٠ .

سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب للأصل الثابت المباع ، وهو
في هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القيود الدفترية في ٢١/١٢/٨٠
تاريخ بيع السيارة بفرض البيع تم نقداً . ويفرض اتباع الطريقة النسبية
الأولى ، ويفرض منشأة تجزئية كالآتي :

٢٧٤٨	من ح/أهلاك السيارة	٨٠/١٢/٢١
٢٧٤٨	إلى ح/مخصص أهلاك السيارة	

٥٤٠٠٠	من ح/السيارة المباعة	٨٠/١٢/٢١
٥٤٠٠٠	إلى ح/السيارة	

اقتال حساب السيارة في حساب السيارة
المباعة

٤٧٢٥٠	من ح/مخصص أهلاك السيارة	٨٠/١٢/٢١
-------	-------------------------	----------

٤٧٢٥٠	إلى ح/السيارة المباعة
اقتال مخصص أهلاك السيارة في السيارة	
المباعة	

١٠٠٠ من ح/ النقدية ٨٠/١٢/٢١

١٠٠٠ الى ح/ السيارة المباعة

حين بيع السيارة

٢٧٤٨ من ح/ الارباح والخسائر ٨٠/١٢/٢١

٢٧٤٨ الى ح/ اهلاك السيارة

اهلاك السيارة عن العام

٢٢٥٠ من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٢١

٢٢٥٠ الى ح/ الارباح الراسمالية

ارباح بيع السيارة

٢٢٥٠ من ح/ الارباح الراسمالية ٨٠/١٢/٢١

٢٢٥٠ الى ح/ الارباح والخسائر

اقتال ح/ الارباح الراسمالية

وعليك باجراء قيود مماثلة اذا ما اتبعت الطريقة الحسابية الثنائية .

ويظهر حساب السيارة وحساب "لخصم وحساب السيارة المباعة

وحساب الارباح الراسمالية في ٨٠/١٢/٢١ بعد التسوية والاقبال كالتالي :

ح / السيارة

٨٠/١٢/٢١	من ح/ السيارة المباعة	٥٤٠٠٠	٨٠/ ١/ ١	رصيد	٥٤٠٠٠
		٥٤٠٠٠			٥٤٠٠٠

منه ح/ خصم اهلاك السيارة له

٨٠/ ١/ ١	رصيد	٤٢٥٠٢	٨٠/١٢/٢١	الى ح/ السيارة المباعة	٤٧٢٥٠
٨٠/١٢/٢١	من ح/ لا اهلاك	٢٧٤٨			٤٧٢٥٠
		٤٧٢٥٠			٤٧٢٥٠

منه	ح/السيارة المبيعة	له
٥٤.٠٠٠	الى ح/السيارة ٨٠/١٢/٢١	٤٧٢٥٠
٣٢٥٠	الى ح/الارباح والارباح الراسبالية ٨٠/١٢/٢١	١٠.٠٠٠
٥٧٢٥٠		٥٧٢٥٠

منه	ح/الارباح الراسبالية	له
٢٢٥٠	الى ح/الارباح والارباح الراسبالية ٨٠/١٢/٢١	٢٢٥٠
٢٢٥٠		٢٢٥٠

رابعا : التسويات الواجب اجراءها في ٨١/١٢/٢١ بالنسبة للسيارة الجديدة :

يجعل ح/السيارة مدينا في ٨٠/١٢/٢١ تاريخ انشاء ببلغ ٢٠.٦٠٠٠ جنيه مقابل جعل ح/التقديرة (او الدائنون) دائنا . ويلاحظ ان سنوات عمر السيارة تتمشى مع السنوات المالية .

ويتم حساب الاعلاك عن سنة ٨١ كالآتى :

$$\text{مجموع ارقام السنوات} = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥$$

$$\text{اعلاك السنة الاولى من عمر السيارة (١٩٨١)} =$$

$$٣.٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{١٦.٠٠٠ - ١٠.٦٠٠}{١٥} \times$$

ويجرى اثبات القيد التالى :

٣.٠٠٠ من ح/اعلاك السيارة ٨١/١٢/٢١ الى ح/مخصص اعلاك السيارة

ثم يقلل ح/الاعلاك في حساب الارباح والخسائر في ٨١/١٢/٢١ ويظهر بخصم الاعلاك مطروحا من ح/السيارة في الميزانية .

المثال الثالث : تخريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

بلغ رصيد الآلات لدى شركة الشروق لتصنيع الألبان في ١/١/١٩٨٥
 مبلغ ٢٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد مخصص الإهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في
 نفس التاريخ . وفي ٢/٢/١٩٨٥ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه
 وقيمتها الدفترية في ١/١/٨٥ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة
 القسط المتناقص بمعدل ٢٠٪ سنوياً . وفي ٢٠/٥/٨٥ تم تركيب آلة جديدة
 محل الآلة المخردة بلغت جملته تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في
 ١/٦/٨٥ . وقد تقرر هلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع
 ١٠٪ سنوياً دون قيمة كخردة . وفي ١/١/٨٥ لم يبع الآلة السابق تخريدها
 في ٢/٢/٨٥ بمبلغ ١٠٠٠ نقداً . المطلوب : إجراء ما يلزم من قيود دفترية
 لإثبات ما تقدم . وحساب الإهلاك لمن عام ١٩٨٥ علماً بأن الآلات القديمة
 كانت تخضع لنفس طريقة الإهلاك ونفس المعدل ، وتصوير حساب الآلات
 وحساب مخصص الإهلاك كما يظهر في ٢١/١٢/٨٥ بعد إتمام التسويات .

أولاً : إثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :

إذا تم تخريد أصل من الأصول الثابتة قبل إتمام بيعه فإن القيمة
 الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب مخزن
 الخردة إلى أن يتم البيع .

وحيث تم تخريد الآلة في ٢/٢/٨٥ فإنه يصبح من الواجب حساب إهلاك
 عليها لمدة ثلاثة شهور . ويتم حساب الإهلاك كالآتي :

$$20 \times 11500 = 2300 \text{ جنيه}$$

ويجرى إثبات القيد التالي عند التخريد :

$$2300 \text{ م/ح الإهلاك - آلات} \\ 2300 \text{ إلى مخصص الإهلاك - آلات}$$

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضروري إقفال حساب مخصص
 الإهلاك الخاص بها في حساب الآلات ، حتى يظل في حساب الآلات القيمة
 الدفترية للآلة التي على أساسها يتم التخريد .

ويتضح من البيانات بعاليه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات

الحاصل بالآلة المخردة يبلغ في ٨٥/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ - ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه ، فإذا أضفنا الى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه ، لتصبح قيمتها الدفترية في تاريخ التخرید ٩٢٠٠ جنيه . ويتم تخريد الآلة بإجراء القيود التالية :

٢٠٥٠٠	من ح/مخصص الإهلاك - آلات	٨٥/٢/٢٠
٢٠٥٠٠	الى ح/الآلات	
٩٢٠٠	من ح/مخزن الخردة	٨٥/٢/٢٠
٩٢٠٠	الى ح/الآلات	

ويتم اثبات تكلفة الآلة الجديدة كالتالي :

٦٠٠٠٠	من ح/الآلات	٨٥/٥/٢٠
٦٠٠٠٠	الى ح/التقنية (أو الدائنون)	

ثانياً : اثبات بيع الآلة المخردة :

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالتالي :

١٠٤٠٠	من ح/التقنية	٨٥/٩/٢٥
-------	--------------	---------

الى مذكورين :

٩٢٠٠	ح/مخزن الخردة (بتكلفة التخرید)	
١٢٠٠	ح/الارياح الرأسالية (بقيمة الارياح)	

ثالثاً : حساب اهلاك ١٩٨٥ وإجراء التسويات :

يلزم حساب اهلاك ما تبقى من قيمة دفترية للآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تمك بطريقة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تمك بطريقة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخرید : ٣٥٢٦٠٠ - ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه . ويبلغ رصيد مخصص اهلاك الآلات القديمة بعد التخرید الآتي :

الرصيد في ١ /
+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور ٢٣٠٠ جنيه

جنيه ١٧٤٤٠٠

جنيه ٢٠٥٠٠

— ما يخص الآلة المخردة

جنيه ١٥٣٩٠٠

رصيد المخصص بعد الترخيد

وبالتالى تكون القيمة الدفترية للآلات القديمة بعد الترخيد : ٢٢٢٩٠٠ —

١٥٣٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه . ويبلغ قسط الاهلاك عن السنة .

جنيه ٢٣٠٠

اهلاك الآلة المخردة (تم اثباته)

اهلاك الآلات القديمة = $\frac{٢٠}{١٠٠} \times ١٦٩٠٠٠ = ٣٣٨٠٠$ جنيه

اهلاك الآلة الجديدة = $\frac{٥٠}{٨٠٠} \times ٦٠٠٠٠ = ٣٥٠٠$ جنيه

جنيه ٣٩٦٠٠

قسط الاهلاك عن السنة

ويجرى قيد الاهلاك وتسوية المخصص في ٨٥/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٣٠٠

جنيه فقط حيث تم اثبات اهلاك الآلة المخردة عند الترخيد — ويراعى أن ميزان

المراجعة قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠

جنيه وهو يمثل اهلاك الآلة المخردة خلال السنة عن فترة استخدامها خلالها

تبل الترخيد .

ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٥ وكما

يظهر في ١٢/٣١ بعد التسويات كالتالى :

له	ح/ الآلات	منه
٨٥/٢/٢٠ من ح/ مخصص اهلاك الآلات	٢٠٥٠٠	رصيد ٢٥٢٦٠٠ الى ح/ النقدية ٨٥/٥/٢٠ ٦٠٠٠
٨٥/ ٢/٢٠ من ح/ مخزن المخردة	٩٢٠٠	
٨٥/١٢/٣١ رصيد (ميزانية)	٢٨٢٩٠٠	
	٤١٢٦٠٠	٤١٢٦٠٠

منه		بـ / مخيطنين إهلاك الآلات		لـ	
٢٠٥٠٠	الي / الآلات ٨٥ / ٢ / ٣٠	١٣٢٢٠٠	ان صيد ٨٥ / ١ / ١		
١٩١٢٠٠	٨٥ / ١٢ / ٢١	٢٣٢٠٠	من / إهلاك الآلات ٨٥ / ٢ / ٣٠		
	(ميزانية)		٢٧٢٠٠		
			٢١١٧٠٠		

وعليه ان تقوم في كل الامثلة الثلاثة السابقة باجراء جميع التبيود
الدفترية وترحيلها لجميع حسابات الاستاذ اللازمة ، و اظهار آثارها على
الحسابات الختامية والميزانية لكل من السنوات على حدة .
٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات :

تنطوي الاستثمارات في أوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية
بشرائه من أسهم رأس مال في وحدات أخرى وسندات في هذه الوحدات
أو سندات حكومية . وقد سبق ان اوضحنا ان السندات من الاصول النقدية
لان قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية وبأجل معين . أما
الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات
المصدرة لهذه الاسهم ، ورغم انها تكون ذات قيمة اسمية في غالب الاحوال ،
لا انها غير محددة القيمة بأجل او بعدد معين من وحدات النقدية . بمعنى
ان مشتري هذه الاسهم ليس دائنا للشركة 'المصدرة لها ببطلح معين يستحق
له قبلها في تاريخ معين وانها هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم .
وبالتالى فله نصيب فيها تحققه من أرباح ، كما قد يفقد استثماره اذا ما
اصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم
رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الاصول النقدية لانها لا تنطوي على
حقا نقديا ثابتا في المقدار والجل .

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الاجل ، بمعنى شرائه .
ليس لغرض الاحتفاظ بها لأجل طويلة : وانما لاستثمار فائض النقدية لفترة
قصيرة . كما قد تكون طويلة الاجل ، بمعنى شرائها لأغراض احتفاظ بها
لدة طويلة تحقيقا لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

- ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الاجل أو طويلة الاجل ، بجملة التكاليف وقت الشراء ، والتي تنطوي على ثمن الشراء مضافا اليه اية عمولات او مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فاذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلا بشراء ١٠٠٠ سهم من اسهم المتحدة للاسكان من البورصة بواقع ١٠.٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمسرة وعمولات ١.٥ جنيه ، لاغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فان اثبات العملية يكون كالآتي :

١٠٦.٥	من ح/الاستثمارات طويلة الاجل في أوراق مالية (ح/استثمارات في اسهم المتحدة للاسكان) الى ح/النقدية	١٠٦.٥
	تاريخ الشراء	

واذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من اسهم بنك مصر امريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافا اليها سمسرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١/٥/١٩٨٥ ، لاستثمار فائض النقدية واعادة بيعها في البورصة عند الحاجة الى نقدية ، فان اثبات هذه العملية يكون كالآتي :

٥٧٥٠	من ح/الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية (ح/استثمارات في اسهم بنك مصر - امريكا) الى ح/النقدية	٥٧٥٠
	٨٥/١/٥	

واذا ما حلت الحاجة الى نقدية فان الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الاجل او كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق ارباح او خسائر تنمثل في الفرق بين صافي حصيللة البيع والتكلفة عند الشراء . فاذا افترضنا مثلا ان شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من اسهم بنك مصر امريكا في ٢٢/٢ ١٢.٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ٩٥ جنيه فان اثبات العملية يكون كالآتي :

تكلفة السهم عند الشراء = ٥٧٥. جنيه ÷ ٥٠٠ سهم = ١١.٥ جنيه
 تكلفة الاسهم المباعة = ١١.٥ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه
 صافي حصيله البيع = ٢٥٠٠ - ١٥ = ٢٤٨٥ جنيه
 ويكون القيد كالاتي :

٢٤٨٥	من د/التقديمية الى مذكورين :	
٢٣٠٠	د/الاستثمارات قصيرة الاجل في اوراق مالية	٨٥/٢/٢٢
	د/استثمارات في اسهم بنك مصر - امريكا	
١٠٥	د/ارباح بيع الاستثمارات قصيرة الاجل	

واذا قامت الشركة في ٨٥/٤/٢٥ ببيع باقى اسهم بنك مصر امريكا
 بسعر ١١.٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فان اثبات العملية يكون
 كالاتي :

تكلفة الاسهم المباعة = ١١.٥ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه
 صافي حصيله البيع = ٣٣٩٠ - ١١٢ = ٣٢٧٨ جنيه
 خسائر البيع ١٧٢ جنيه

ويكون القيد كالاتي :

٣٢٧٨	من مذكورين :	
١٧٢	د/التقديمية	٤/٢٥
٣٤٥٠	د/خسائر بيع الاستثمارات قصيرة الاجل الى د/الاستثمارات قصيرة الاجل في اوراق مالية	
	د/استثمارات في اسهم بنك مصر امريكا	

يقتل حسابى ارباح البيع وخسائر البيع في حساب الارباح والخسائر .
 اما الاستثمارات المالية قصيرة الاجل فتظهر في الاصول المتداولة في الميزانية
 سابقة للتقديمية مباشرة (على اساس الترتيب التنازلى للاصول المتداولة) .
 اما الاستثمارات المالية طويلة الاجل فتظهر في الميزانية بعد الاصول الثابتة
 وقبل الاصول المتداولة .

ويتم التحقق من وجود ملكية استثمارات المالية بشئها عن طريق الاطلاع على شهادات الاسهم ومستندات الملكية : أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملاً لحساب القيمة في حالة الاستثمارات طويلة الاجل عنها في حالة الاستثمارات قصيرة الاجل . فالقاعدة العامة ان تقييم الاستثمارات طويلة الاجل بالتكلفة ، بينما تقيم الاستثمارات قصيرة الاجل بالتكلفة او السوق ايها اقل . غير ان مبدأ الإقصاء وقاعدة الحبطة والحذر تؤدي الى ضرورة توضيح سعر السوق للاستثمارات طويلة الاجل كملحوظة بيانية في الميزانية . أما الاستثمارات قصيرة الاجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة انخفاض سعر للسوق عن التكلفة ، او يذكر سعر السوق كملحوظة بيانية في حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو افترضنا مثلاً ان رميد الاستثمارات في أوراق مالية في دفاتر الشركة العامة للتجارة في ٨٥/١٢/٣١ اظهر الآتي : استثمارات طويلة الاجل في اسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه : استثمارات قصيرة الاجل في اسهم الغزل الاهلية ١٢٥٠٠ جنيه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الاستثمارات على التوالي ٢٠١٠٠ جنيه ، ١١٤٠٠ جنيه ، فانه يلزم تكوين مخصص لانخفاض اسعار الاستثمارات المالية قصيرة الاجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيد التالي :

١١٠٠	من ح/ خسائر هبوط اسعار استثمارات	٨٥/١٢/٣١
	مالية قصيرة الاجل	
١١٠٠	الى ح/ مخصص هبوط اسعار	
	استثمارات مالية قصيرة الاجل	

ونظهر الاستثمارات في الميزانية كالاتي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٥/١٢/٣١

الاصول

	جنيه	جنيه
الاصول الثابتة :		
.		
مجموع الاصول الثابتة	—	. . .
استثمارات مالية طويلة الاجل		٢٥٦..
(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)		
الاصول المتداولة :		
.	
جنيه		
١٢٥٠٠ استثمارات مالية قصيرة الاجل		
١٢٠٠ — مخصص هبوط اسعار		
—	١١٤..	
نقدية	. . . .
مجموع الاصول المتداولة	—	. . .

هذا ولا يتم اثبات إيرادات الاستثمارات في أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل انتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلاً أن شركة العابرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم في ٢٠/١٢/٨٥ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإنه يلزم إثبات ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالتقيد التالي :

٢٥٠٠	من هـ/توزيعات الأرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
٢٥٠٠	إلى هـ/إيرادات الإستثمارات في أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع .
أما إذا تم الإعلان في ٨٦/٢/١ فإن سنة ١٩٨٥ لا تستفيد بأى شيء من التوزيعات .

هـ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة :

الحقوق غير النقدية هي أصول تنطوى على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل ويسدد قيمتها مقدما في الحاضر ، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عينا وليس جبا في استرداد القيمة نقدا . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسيبا بالمصروفات المقدمة ، كالأجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والإشتراكات المقدمة ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموما من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيها أكبر . أما إذا طالبت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق « الأصول غير الملموسة » .

والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها وجود مادي ، وتستبد قيمتها مما يترتب على اقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول شهرة المحل ، وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف ، وما شابه ذلك .

هـ - ١ - الحقوق غير النقدية :

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فإنها يتحول إلى مصروفات تقتصر دلى قيمة ما تم الحصول عليه فعلا من خدمات

حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمعروفات ، وتطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبي .

فإذا قامت منشأة الخلود مثلا باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ٨٤/٣/١٦ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدما ، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فانه يلزم اثبات هذه العملية في ٨٤/٣/١٦ وإجراء التسويات الجردية في ٨٤/١٢/٣١ وفي ١٩٨٥/١٢/٣١ على الوجه التالي :

٨٤/٧/١٦	من ح/الإيجار المقدم الى ح/التقنية	٩٦٠٠	٩٦٠٠
٨٤/١٢/٣١	من ح/مصاريف الإيجار الى ح/الإيجار المقدم $\frac{8}{24} \times 9600 \times 9 \text{ شهر}$	٢٨٠٠	٢٨٠٠
٨٥/١٢/٣١	من ح/مصاريف الإيجار الى ح/الإيجار المقدم $\frac{1}{12} \times 9600 \times 12$	٤٨٠٠	٤٨٠٠

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحل به سنة ١٩٨٦ .

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع الى مستندات سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى ان مبدأ اعتبار كل ما يسبب مقدما من الاصول الى ان يتم الحصول على الخدمة فيتحول الاصل الى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المنتظرة وما تم الحصول عليه فعلا بالنسبة والتناسب الزمنى (أو النسبة والتناسب الكمى فى بعض الأحيان) .

وتحول قيمة ما تم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مبررات ،
ما الباقى فيظل فى حسابات الأصول (المتداولة) . هذا وما يطبق على
الايجار ينطبق على باقى بنود المبررات المقدمة . (لاحظ أن الإيرادات
المستحقة وهى من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية) .

هـ - ب - الأصول غير الملموسة :

تمثل الأصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادي ولكنها تسهم
فى زيادة الأرباح . مشهورة المحل مثلا تنعكس فى زيادة المبيعات وثقة العملاء
وزيادة الأرباح . كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل
الوحدة المحاسبية التى تملك الحق فى مركز احتكارى فيها يتعلق بالنتائج
التي تترتب عليه ، ومن ثم تزداد أرباحها ، كذلك الامتيازات تتعلق بحق
الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل فى الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم . ون
نتناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى البدئى
من الدراسة . وقد تهاك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاؤها . وإذا تم اهلاؤها
ففى عادة ما تهاك بطريقة القسط الثابت ، ويستتزل الاهلاك من قيمتها
الدائرية دون تكوين مخصص .

أما حقوق الاختراع والامتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق
من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تقطوى
هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و ٥ سنة أو
ما يزيد فى بعض الأحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد (أى تتحسون

الى مصروفات عن طريق اهلاك جزء منها) . عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة في العقد ، والتي عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن ما يستفد منها (اهلاكها) يستنزل مباشرة من الرصيد الدفترى للأصل دون تكوين مخصص .

• - ج - المصروفات الايرادية الموجلة :

المصروفات الايرادية الموجلة هي مصروفات مقدمة تغطي عددا من الفترات المحاسبية . ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التي تغطي عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس او على سنوات الاستفاضة منها كالحملات الاعلانية . وتخضع للاستنفاد (اهلاك) عادة بطريقة القسط الثابت والذي يستنزل مباشرة من القيمة الدفترية للأصل .

اسئلة وتمارين الفصل الخامس عشر

اولا : الاسئلة :

- ١ - ما هو المقصود بجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدورى والجرد المستمر ؟ .
- ٢ - ما هى افضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السلبية للايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم فى الميزانية العمومية .
- ٣ - ما هى اهم اوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الراسمالية ، وما هو اثر عدم التمييز الدقيق بينهما على ارباح الفترة وحسابات الميزانية ؟ .
- ٤ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الاصول غير النقدية بينما تعتبر الايرادات المستحقة من الاصول النقدية ؟ .
- ٥ - قارن بين طريقتى الاعلاك المعجل ومجموع ارقام السنوات من حيث الاثر على الارباح وحسابات الاصول .
- ٦ - برر فيما يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :
 - أ - تؤدى المغالاة فى تقييم مخزون آخر الفترة الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الارباح .
 - ب - لا يلزم القيام بعمليات الجرد النعلى لعناصر المخزون فى ظل نظام المخزون المستمر .
 - ج - يجب ان لا تظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون فى الدفاتر بما يريد ش. من الشراء او سعر السوق ايها اقل .
 - د - سبق طريقة مخزون الاساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة الوارد اخيرا صادرا اولاً مع نظام المخزون الدورى .

هـ - تؤدي طريقة الوارد أولا صادر أولا الى زيادة الأرباح في ظل ارتفاع الاسعار وانخفاض الأرباح في ظل انخفاض الاسعار .

و - تؤدي طريقة الوارد أخيرا صادر أولا دائما الى اظهار المخزون من قيمته في الميزانية .

ز - الاصول الثابتة هي كل ما ينتج عن نفقات رأسمالية .

ح - تهلك الاصول الثابتة محاسبيا تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

ط - تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة في تخصيص تكلفة الاصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .

ى - اذا بلغت نسبة الاهلاك المعجل ٢٢٪ فان نتائجها تتفنى ونتائج طريقة مجموع ارقام السنوات .

ك - تصلح طريقة معدل التباد للاستخدام لكل الاصول المعبرة وخاصة المباني .

ل - يثل الفرق بين سعر بيع الاصل الثابت ورصيده الدفترى في بداية الفترة مقدار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تتحقق نتيجة عملية البيع .

م - لا تقيم الاستثمارات المالية طويلة الاجل بقيمتها السوقية تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

٧ - قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الاجل في سندات حكومية والاستثمارات طويلة الاجل في أسهم شركات .

٨ - ترق بين الحقوق غير النقدية والامول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لنتائج الجرد واجراء التسويات انجريدية المتعلقة بكل .

ثانيا : القمارين :

التمرين الاول :

بذت شركة السمر التجارية في ٨٥/١/١ بمخزون من السلعة س١ ببيع

١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٣ره جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يأتي : في ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٣ره جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٣ره جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٣ره جنيه للوحدة ، في ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٣ره جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما تبقى في المخازن في ١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س، في ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تفصيل أو تمييز التكاليف ، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المرجح .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة الأمل بالتجار في منتج واحد تباع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة . وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة :

بيانات	وحدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٣ره جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٣ره جنيه
مشتريات في ٥/٢٣	٥٠٠٠	٤ره جنيه
مردودات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٤ره جنيه
مشتريات في ١/٢٥	٣٠٠٠	٣ره جنيه
مشتريات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧ره جنيه
مردودات في ١٢/٣	٥٠٠	٧ره جنيه

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزن فعلا هي ١١٦٠ وحدة ، وتتبع المنشأة سياسة جعل أمين المخازن مسؤولا عن أى عجز بالتكلفة .

المطلوب : إجراء تبويب التسوية اللازمة في ١٢/٣١/١٩٨٤ لتخصيب تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التالية : طريقة **FIFO** ، **LIFO** ، طريقة المتوسط المرجح .

التجربين الثالث :

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س، وفي ١/١/١٩٨٤ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٢/٣١/١٩٨٤ : في ١/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١١ جنيه ، في ١/٢٥ تم بيع ٢٠٠ وحدة ، في ٣/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه . وفي ٦/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة . وفي ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة ، وفي ٦/١٨ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفي ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفي ١٢/٣١ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

المطلوب : أولا : إعداد بطاقة الصنف التي تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداته في ظل كل من الطرق التالية : طريقة الوارد أولا صادر أولا (١) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (٢) طريقة المتوسط المرجح .

ثانيا : بفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري تم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة في ظل الطرق الثلاثة السابقة .

ملفنا : تم بشرح اسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدورى من نظام المخزون المستمر أن وجدت .

التحريين الرابع :

تتبع شركة الصبود التجارية نظام المخزون المستمر فيها يتعلق بالصفحة ١١٥ وقد اظهرت حسابات الأستاذ في ١٢/٢١/١٩٨٥ الارصدة المتطلقة بهذا الصف كالآتى : تكلفة بضاعة مباعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه .

وقد اكتشف عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لهذا الصف على مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهى الطريقة التى جرت الشركة على اتباعها فى السنوات السابقة ، وبالبحت فى السجلات يتوجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٣٠٠ وحدة من ١١٥ . وأن رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٣٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها للوصافات . بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابق لها مباشرة ١٤ جنيه للوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً . واجراء ما يلزم من قيود لتصحيح ارصدة حسابات الأستاذ .

التحريين الخامس :

قام محاسب شركة الشروق باعداد حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٢/٢١/٨٤ للشركة بطريقتين ، الاولى على اساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، والثانية بطريقته الوارد أخيراً صادر أولاً . وقد بلغ مجمل الربح فى ظل الطريقة الاولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ مجمل الربح

في ظل الطريقة الثانية (LIFO) ٢٠٤٠٠ جنيه . وقد اظهر الجرد الفعلى أن عدد ومعدات المخزون في آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طلبية ، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٠ جنيه ، مما هو سعر الوحدة من آخر طلبية وما هي الاسباب التي امت الى زيادة مجمل ربح LIFO عن مجمل ربح FIFO .

القرين السادس :

ظهرت الأرصدة التالية بين ارسدة المراجعة قبل التسويات في ٨٥/١٢/٣١ لشركة الشرق لحليج وتجارة الاقطان : مخزون ١/١ : ٥٦٠٠ جنيه، مشتريات ٧٤٥٤٠٠ جنيه، نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مباني ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٩٧٧٠٠٠ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك مباني ٦٥٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه ، نفاذا علمت أن :

١ - بلغ رصيد آخر المدة من الاقطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقا لطريقة المتوسط المرجح .

٢ - يقدر العمر الانتاجي للمباني ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كاتقاض ببليخ ١٢٠٠٠ جنيه ، ونهلك بطريقة القسط الثابت .

٣ - من بين الآلات آلة جديدة بدا استخدامها في ١٩٨٥/٧/١ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة اهلاكها بطريقة الاهلاك المعجل على عشر مسنويات ، في الوقت الذي تستخدم فيه الشركة طريقته القسط الثابت بالنسبة لباقي الآلات والتي يقدر عمرها الانتاجي ٢٠ سنة وقيمتها كخردة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ - يتم اهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع ارقام السنوات وتقدر قيمتها خردة ببليخ ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب : اجراء ما يلزم من تسويات في ٨٥/١٢/٢١ لحساب الاهلاك وحساب تكلفة المبيعات ، واجراء القيود الدفترية اللازمة ، واعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات .

التبرين السابع :

قامت شركة السبع لمنتجات الالبان بشراء ملكية-بسيطة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنية تسليم محل البائع وبشروط ٢٪ ١٠ أيام حافى ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الملكية الى مقر الشركة ٨٩٠ جنية ، وبلغت تكلفة القواعد الخرسانية ١١١٠ جنية ، وتكلفة التوصيلات الكهربائية ٥٩٥ جنية كما بلغت اتعاب المهندس الذى اشرف على تركيب الملكية ٢٨٥ جنية ، كما بلغت اجور عمال الشركة الذين اشتركوا في تركيب الملكية خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنية . هذا وقد صرف من مخازن قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنية استخدمت في وضع الملكية في حالة معدة للاستخدام . وتم تجربة الملكية في ١٥/٣/١٩٨٥ وبدا استخدامها في الانتاج في ١٦/٣/١٩٨٥ ، فاذا علمت ان الشركة ترغب في اهلاك الملكية على خمس سنوات باستخدام طريقة الاهلاك المعجل ، وانها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال العشرة أيام المسوح بها للحصول على الخصم ، **فالمطلوب :** (١) اعداد جدول يوضح اهلاك كل سنة من عمر الآلة ، واهلاك كل فترة من الفترات المحاسبية التى تنتهى في ٢١/١٢ من كل عام ، ورصيد مخصص الاهلاك في نهاية كل فترة محاسبية . (٢) لجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية الاهلاك في ٢١/١٢/١٩٨٥ ، في ٢١/١٢/١٩٨٦ .

التبرين الثامن :

بدأت كل من الشركتين س ، ص عملياتها في ١/١/١٩٨٥ بآلات يد وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنية يقدر عمرها الانتاجى بعشرة سنوات دون تبة كخردة وقد حدث ان تماثل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل

حيث يتولى بالاتجار في نفس السلعة النمطية . وبلغت جملة مشتريات كل منها خلال العام ما يلي : في ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيته ، في ٣/٢٧ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيته ، في ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيته ، في ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيته ، في ١٢/٨ : ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيته .

وقد اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، في نهاية العام ، لكل من الشركتين ما يلي :

س	س	
٧٠٠٠٠ جنيته	٧٠٠٠٠ جنيته	مبيعات
١٠٠٠٠ جنيته	١٠٠٠٠ جنيته	اجور ومرتبات
٢٤٠٠ جنيته	٢٤٠٠ جنيته	ايجار
٦٠٠ جنيته	٦٠٠ جنيته	مصرفات متنوعة

وقد قررت الشركة س اهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بيننا قررت الشركة س اهلاك آلاتها طبقا لطريقة الاهلاك المعجل ، كما قررت الشركة س تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة طبقا لطريقة الوارد اولا صادر اولا ، بيننا قررت الشركة س تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة ايضا طبقا لطريقة الوارد اخيرا صادر اولا .

المطلوب : (١) قم باعداد الحسابات الختامية لكل من الشركة س والشركة ص لظهار نتيجة عملياتها عن العام . (٢) قم باعداد مذكرة لتوضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين على مستوى مجل الربح وعلى مستوى صافي الربح .

التسوين الخامس :

قامت احدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٧٠٠٠ جنيته وقدرت حياتها الانتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيته . وكان من

المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الانتاجية بإنتاج ٩.٠٠٠ وحدة منتج
ثم انتاجها عملاً كالاتي : السنة الاولى ١٥٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٢٠٠٠
وحدة ، السنة الثالثة ٢٥٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ٢٠٠٠ وحدة . وفي
نهاية السنة الرابعة تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة
بلغت تكلفتها ٥٢٠٠ جنيه وقد تدرت الآلة القديمة في هذا التبادل ببلغ ٤٠٠
جنيه .

المطلوب : (١) حساب الاهلاك السنوى للآلة الاولى لمدة السنوات
الاربع بطريقة معدل النفاذ واجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات اهلاك
السنة الاولى والسنة الرابعة ، وإثبات اهلاك الآلة الاولى بالآلة الجديدة .
(٢) اعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الاولى لمدة السنوات الاربع
في كل من الطرق الآتية : القسط الثابت ، الاهلاك المعجل ، مجموع ارقام
السنوات ، معدل النفاذ . ثم بتخصيص عمود من اعمدة الجدول لكل طريقة
ويسطر من مسطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(٣) بفرض ان الآلة الاولى كانت معدة للاستخدام في ١/٤/٨١ ، وان
احلالها بالآلة الجديدة قد تم في ١/٤/٨٥ حيث كانت قد انتجت خلال سنة
٨٥ كمية ٨٠٠ وحدة منتج ، وان الآلة الجديدة تقرر اهلاكها بطريقة مجموع
ارقام السنوات . تم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٥ وتم بإجراء ما يلزم من
قيود لإثبات اهلاك الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٥ وفي نهايتها ، تم بتوضيح
الآلات ومخصص الاهلاك في ميزانية ٨٤/١٢/٢١ ، وفي ميزانية ٨٥/١٢/٢١ .

التبرين المباشر :

تمتلك احدى الشركات النى تنتهى مستفها المالية في ١٢/٢١ من كل عام
الآلات الآتية :

١ - الآلة ٥٠٦ : تم شرائها من الخارج في ١٥/٤/٧٢ ببلغ ٥٧٢٠٠

جثية تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخليص عليها بجمركيا في ٥/٢٣
 وبلغت الرسوم الجبركية ومصاريف التخليص ١٢٣٠٠ جنيه ، وتم انشاء
 القواعد الاساسية ونقل الآلة لمقر المصانع بتكاليف اجمالية قدرها ٤٥٠٠
 جنيه ، وبلغت مصاريف التركيب واتعاب المهندسين ٣٢٠٠ جنيه ، كما
 بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ، وتم الاحتفال ببدا تشغيل الآلة
 في ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة اقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه . وقد تقدر العمر
 الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠ وحدة منتج ، انفع منها حتى ٧٢/١٢/٢١ عدد
 ١٠٠٠ وحدة . وفي ٧٤/٤/٢٥ ، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التي تم
 انتاجها على الآلة ٧٢٠٠ وحدة منها ٣٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ تقرر استبدال
 الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى . وقد تم الاتفاق على تبادل
 الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم محل البائع وقد ترقى قيمة الآلة ٥٠٦ لافراض
 التبادل ببلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة ٧٠٠ جنيه على
 حساب الشركة .

٢ - الآلة ٥٠٩ : كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨٠٠٠
 جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه ، أصبحت
 الآلة بعدها معدة للاستخدام في ٧٤/٦/١ حيث تم الاحتفال بتشغيلها ،
 وبلغت مصاريف الحفل ٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة اهلاكها على مدار
 خمس سنوات بقيمة متوقعة كخردة ١٠٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع ارقام
 السنوات . وفي ٧٧/١٢/٢٧ قررت الشركة بيع الآلة واحلالها بمجموعة
 حديثة ، وتم بيع الآلة فعلا في ٧٧/١٢/٢٩ ببلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت
 مصاريف الفك والازالة على حساب المشتري ،

٣ - المجموعة ٢٠٠١ : تتكون هذه المجموعة من اربعة آلات متوازية
 ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الاولى وتركيبها واصبحت معدة للاستخدام في
 ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٢٥٠٠ جنيه . لا أنه وجد في

١/٩ ان الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل في صالة
 مكينة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة في الانتاج في ١/١٥
 وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقد عمر الانتاجى للآلة بخمس
 سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه كما قدر العمر الافتراضى لجهاز التبريد
 بثلاث سنوات وقيمته كخردة ٥٠٠ جنيه . وتقرر اهلاك الآلة طبقا لطريقة
 الاهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت . وفي ١/١٠/٧٨ تم اضافة الآلة
 الثانية والتي كانت معدلة لظروف التشغيل الحصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية
 ١٦٢٢٠٠ جنيه ، وقدرت قيمتها كخردة ببلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجى
 بثماني سنوات . وتقرر اهلاكها بطريقة القسط الثابت ، وفي ١/١/٧٩
 تم اضافة آلتين بتكلفة اجمالية ٣٤٢٠٠٠ جنيه بعمر افتراضى خمس سنوات
 وقيمة كخردة ٤٢٠٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات .
 وفي ١/٧/٨٠ قررت الشركة استبدال الآلة الاولى بالآلة الجديدة لا تحتاج
 لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز
 التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التى بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠
 جنيه في حالة معدة للاستخدام في ٣٠/٩/٨٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة
 بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ
 ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) اجراء القيود الدفترية المتعلقة بالآلات هذه الشركة
 واهلاكها منذ ١٥/٤/٧٢ حتى ٢١/١٢/١٩٨٠ .

(٢) تصوير حساب الآلات وحساب مخصص اهلاك الآلات وحساب
 اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية في ٢١/١٢/٧٢ ، ٧٣ ، ٧٤ ، ٧٥ ،
 ٧٦ ، ٧٧ ، ٧٨ ، ٧٩ ، ٨٠ .

(٣) بيان اثر بيع الآلات او استبدالها على حساب الارباح والخسائر
 للسنة التى تم فيها البيع او الاستبدال ، مع توسيط حساب للآلات المباعة
 في كل حالة .

التقرير المالي عشر :

...بقيها إلى بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٢/٣١/١٩٨٤ لشركة التجارة الأهلية بالجنية : آلات وسعدات . ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وإنشاءات ٢٠٢٢٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل ولتفتال ٣٦٤٠٠ ، عملاء ٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مبيعة ١٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدي مفقود على المشتريات الاجلة ٤٦٠ ، أجور ومرتبات ١٧١٠٠ ، ايجارات دائنة مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك للأشياء ٢٠٠٠ ، مخصص اهلاك مبانى وإنشاءات ٢٠٠٠ ، مخصص اهلاك سيارات ١٤٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٢٠٠ ، ثقل للخارج ١٠٦٠٠ ، خصم نقدي مسسوخ ٢٢٤٠٠ ، أماذا خليت ان :

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر ، وكانت تسير على طريقة الوارد أولا صادر أولا ، الا انها قررت هذا العام ان تسير على طريقة الوارد اخرا صادر أولا . ويظهر المخزون في ميزان المراجعة على اساس الطريقة الاولى . وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقد تبين ان مخزون ١٢/٣١/٨١ قد بلغ ١٥٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات في المخازن خلال العام عن ١٤٣٠٠ وحدة .

٢ - تقرر ان يكون فحص الديون المشكوك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء ، الا انه قد اكتشف في ١٢/٣١ ان أحد العملاء الذى يبلغ رصيده حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد فُلس منذ فترة وليس لديه اية ممتلكات .

٣ - يتم اهلاك الآلات والمعدات على اساس اهلاك المحجل بنسبة ١٥٪ سنويا ، وقد تم اضافة آلة جديدة في ٨٢/١/٣٠ تبلغ تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه وقسمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤ - يتم لهلاك المبانى وإنشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنويا وقيمة متوقعة كائفاض ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - يتم اهلاك السيارات بطريقة معدل النفاد ، وتقدرت الحياة الانتاجية لجميع السيارات ٦٤٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه .
وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر .

٦ - تبلغ الاجور والمرتبات المستحقة في نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما ان ناتورة المياه والانتارة من العام قد وردت في ١٩٨٣/١/١ ببلغ ٧٦٥ جنيه .

٧ - الاجارات الدائنة المقدمة تمثل ايجار معارض ملوكة لشركة توزيع السيارات . وقد تم توقيع العقد في ١٩٨١/٣/١٥ .
وسلمت المعارض للمستاجر في ١٩٨١/٤/١ لمدة تنتهى في ٨٥/٦/٣٠ .

المطلوب : (١) اعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها ارصدة الميزان تبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وارصدة الحساب الختامى والميزانية العمومية .

(٢) اجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .

(٣) اعداد حسابى المتاجرة والارياح والتضامير من العام (١٩٨٢) واجراء قيود الائتال .

التبرين الثانى عشر :

احتوت محفظة الاوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الاوراق الاتية في ١٩٨٥/١/١ : ٣٠٠٠ سهم من اسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٣١٣٣٣ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من اسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ سهم من اسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة اسمية ١٠٠ جنيه للسنة . وقد تبث العمليات التالية خلال السنة :

١٠ - أعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع ارباح بواقع ٥٠ قرشا للسهم في ١٥/١/١٩٨٥ ، وتم توزيع الارباح ناعلا اعتبارا من ٨٥/٢/١ .

٢ - باعت شركة النصر للتجارة في ٢٥/٤/٨٥ عدد ١٠٠٠ سهم بن
اسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها الى نقدية ، وقد بلغت
مصاريف البيع والسهمرة ١١٧ جنيه .

٣ - في ٢٣/٦ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من اسهم
المتحدة للاسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسهمرة
٢٠٠ جنيه ، وذلك استثمارا للفائض النقدية .

٤ - في ١/١٠/١٩٨٥ ، أخطرها بنك الاسكندرية بتحصيل الفوائد
على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف
التحصيل وهبولة البنك ١٤ جنيه .

٥ - في ١٣/١١ ، قامت الشركة ببيع باقى اسهم بنك التنمية بسعر
السهم ١٠٠٥ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسهمرة ٥٦ جنيه .

٦ - في ٢٩/١٢ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع ارباح بواقع
٣ جنيه للسهم .

٧ - في ٢١/١٢/١٩٨٥ ، كانت اسعار هذه الاوراق في سوق الاوراق
المالية كالآتى (للوحدة) :

اسهم الاستيراد والتصدير ١٢٥٠ جنيه ، اسهم بنك التنمية ١١ جنيه ،
اسهم بنك السويس ٣٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨٪ ، ٩٧ جنيه .
اسهم المتحدة للاسكان ١٤٠٠ جنيه . ناذر علبت ان الاستثمارات في اسهم

شركة الاستيراد والتصدير وفي سندات التمنية هي استثمارات طويلة الاجل ،
بينما باقى الاستثمارات قصيرة الاجل .

فالمطلوب : اثبات العمليات السابقة دفتريا وتحديد القيمة الدفترية
للاستثمارات المالية قصيرة الاجل وطويلة الاجل كما يجب ان تظهر في
الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١ ، مع توضيح كيفية العرض في
الميزانية .

التمرين الثالث عشر :

اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لاحدى الشركات الارصدة التالية
من بين الارصدة الظاهرة في دفتر الاستاذ في ١٩٨٥/١٢/٣١ : ايجار
مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، اجور ٢٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ،
تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حلة اعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠
جنيه ، حق امتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، اراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فاذا علمت ان :

١ - الاجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداده في ١٩٨٤/٧/١
!يجار مبني الادارة لمدة سنتين .

٢ - من بين الاجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما ان
اجور الاسبوعين الاخيرين في ديسمبر قد تم سداها في ١/٣ وبلغت قيمتها
١٨٥٠ جنيه .

٣ - في ١٩٨٥/٦/١ تم توقيع عقد حيانة مع الشركة لصيانة آلات
شركة المنزل الوطنية لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ،
سدد منها مقدما ٨٠٠ جنيه .

٤ - في ٨١/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين
ونصف .

- ٥ - بلغت تكاليف الحملة الاعلانية في ٨٣/١/١ عند التعاقد عليها
١٠٠٠٠ جنيه .
- ٦ - تم شراء شهرة البطل في ٨٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .
- ٧ - حق الامتياز يغطي ٤٠ سنة اعتبارا من ٨٥/٤/١ .
- ٨ - في ٨٥/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠
جنيه وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة في ٨٦/١/٤ .
- المطلوب :** اجراء ما يلزم من قيود لتسوية الاوضاع المتقدمة ، وبيان
اثرها على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض في الميزانية العمومية في
١٩٨٥/١٢/٣١ .

الفصل السادس عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

لصلايات الخصوم

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض استقلال الوحدة المحاسبية في صوره شخصية معنوية اعتبارية او حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هي وسيط اعتباري يملك مدسومة من الاصول ويقوم مقام من لهم حقوق في هذه الاصول . وينقسم من لهم حقوق في اصول الوحدة المحاسبية او عليها الى مجموعتين : الملاك ولهم حقوق ملكية ، وغير الملاك ولهم حقوق على الاصول تمثل التزامات الوحدة المحاسبية قتلهم . وبالتالي فاصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط اعتباري لايد وان تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق ان اوضحنا تنقسم الى شقين : الشق الاول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثاني ويمثل الالتزامات ، والتي تنقسم بدورها الى التزامات طويلة الاجل والتزامات قصيرة الاجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى المبدئي من الدراسة ، عرضا مبسطا لاهم المبادئ المحاسبية التي تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم . ويتم ذلك طبقا للترتيب التالي :

- حسابات حقوق الملكية .
- حسابات الالتزامات طويلة الاجل .
- حسابات الالتزامات قصيرة الاجل والارصدة الدائنة المتنوعة .
- الالتزامات العرضية .

٢ - حسابات حقوق الملكية :

تخلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانونى للنشأة أو الشركة التى تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة ان نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الأشخاص وشركات الاموال . واهم أنواع الشكل الاول هو شركات التضامن ، كما ان اهم انواع الشكل الثانى هو شركات المساهمة .

وشركة التضامن هى مشاركة بين عدد محدود من الأفراد لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو خذى معين ، حيث يساهم كل شريك فى العادة بحصة فى رأس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية قبل الغير . أما شركات المساهمة فهى مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف لبعضهم البعض ، فى رأس مال الشركة الذى ينقسم الى حصص متساوية مخفضة القيمة تسمى أسهم . ويسمى الشريك فى الشركة المساهمة « مساهم » وتكون مسئوليته محدودة بمقدار نصيبه فى حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة اهم اشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الأشخاص بعديد من الاعتبارات التى نتاولها فى دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ما تتطوى حسابات حقوق الملكية فى شركات الأشخاص على حساب لرأس مال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة : وحساب جارى لكل شريك من الشركاء يجعل مدينا بمسحوباته ونصيبه فى الخسائر ويجعل دائنا بنصيبه فى الارباح وأية مزايا تكون مقررة له فى عقد الشركة .

ويمكن لرأس مال شركة الأشخاص ان يغير بالاضافة اليه إما عن طريق المساهمات الاضافية للشركاء ، أو عن طريق الارباح المحجوزة ، كما

يمكن تخفيضه بالسحب منه أو بإقتال رصيد الخسائر المتراكمة فيه .
 - وعادة ما تتكون حقوق الملكية في شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات . غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين : الاول يمثل رأس المال المدفوع والثاني يمثل الأرباح المحجوزة .
 ويعتبر حساب رأس مال الاسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع ، والذي لا يجوز المساس به أو تعديله الا بعد اجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفضيلاً في دراسة متقدمة .

وتنقسم الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة بثورتها الى قسمين :
 أرباح محجوزة لفرض معين ، وأرباح محجوزة غير مخصصة لفرض معين
 وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل .

٢ - ١ - الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هي حصيلة الأرباح التي لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح التي تحققت الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد صافي الربح الذي يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقى لتقوية المركز المالى للشركة وتمويل توسعاتها في نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل .

والشركات المساهمة تخضع لاحكام قانونية معينة في شأن توزيع الأرباح كما ان لكل شركة نظام معين يسمى النظام الاساسى قد يحدد بدوره قواعد معينة لتوزيع الأرباح أو احتجازها ، والأرباح المحجوزة لفرض معين

هى تلك التى يتم احتجازها وفاء بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الاساسى للشركة ، أو لتحقيق اغراض محددة يقترحها مجلس الادارة وقررها الجمعية العمومية للمساهمين . والارباح المحجوزة فى مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى احتياطيات ويتم احتجازها تحقيقا للاهداف التالية :

- ١ - وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى « احتياطى قانونى » .
 - ٢ - لاغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « احتياطى تجديدات وتوسعات » .
 - ٣ - للاستثمار فى سندات حكومية طبقا للقانون وتسمى « احتياطى مستثمر فى سندات حكومية » .
 - ٤ - لتعزيد المركز المالى للشركة وتسمى « احتياطى عام » .
- وعادة ما تتكون هذه الاحتياطيات بأخذ نسب محددة من الارباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك فى حساب يسمى حساب توزيع الارباح والخسائر .
- هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطيات مادام الغرض الذى انشئت من اجله يظل قائما .
- اما الارباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى « ارباح مرحلة » ، وهى تمثل الرصيد النهائى لحساب التوزيع .

ولتوضيح ذلك نورد المثال التالى :

ظهرت الارصده التالية فى ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لنجارة الاقطان فى ١٩٨٥/١٢/٢١ : احتياطى قانونى ٢٢٥٠٠ جنيه ، احتياطى شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، احتياطى تجديدات وتوسعات ٢٤٨٠٠ جنيه . احتياطى عام ٢٤٦٠٠ جنيه ، ارباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت ارباح العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه .

ويبلغ رأس مال الاسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة باحتجاز ٥% من الارباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات ، ١٠% لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام ، كما تقرر توزيع ارباح للمساهمين بواقع ٥% من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع

حساب توزيع الارباح عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١

لـ	منه
ارباح العلم (من	ارباح محجوزة لاغراض معينة :
ح/١٠)	٤٥٠٠ الى ح/ احتياطي قانوني ٥ %
ارباح مرحلة (رصيد	٤٥٠٠ الى ح/ احتياطي سندات ٥ %
١/١)	٩٠٠٠ الى ح/ احتياطي توسعات ١٠ %
	٩٠٠٠ الى ح/ احتياطي علم ١٠ %
	٢٧٠٠٠
	ارباح موزعة :
	٥٠٠٠٠ الى ح/ التوزيعات
	٢٨٢٠٠٠ ارباح مرحلة ١٩٨٥/١٢/٣١
١٠٥٢٠٠	١٠٥٢٠٠

وبترحيل هذه القيود تم تسوية الاحتياطيات والارباح المرحلة لما يجب ان تظهره الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيرة الاجل ، حيث تلزم الشركة بمجرد اعلانها بتوزيعها على المساهمين . وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع

الميزانية العمومية في ٨٥/١٢/٣١

الاصول	الخصوم
	حقوق الملكية :
١٠٠٠٠٠	رأس مال الاسهم
	ارباح محجوزة
	احتياطي قانوني ٢٨٠٠٠
	احتياطي سندات حكومية ١٩٧٠٠
	احتياطي تجديدات وتوسعات ٤٢٨٠٠
	احتياطي عام ٣٣٦٠٠
	ارباح مرحلة ٢٨٢٠٠
١٥٢٣٠٠	
١١٥٢٣٠٠	مجموع حقوق الملكية
	الالتزامات :
	٥٠٠٠٠٠
	الالتزامات قصيرة الاجل :
	توزيعات ٥٠٠٠٠

وبلاحظ ان الاحتياطيات يتم حسابها من ارباح العام قبل اضافة رصيد
الارباح المرحلة من الاعوام السابقة .

٢ - ب - عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية :

سبق ان ذكرنا انه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال في شركات
المساهمة مادامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الارباح المحجوزة
لاغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من اجله . والواقع ان حسابات
الاحتياطيات في حد ذاتها لا تستخدم ، وانما ما يستخدم هي الاصول المقابلة
لها والتي اتحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الارباح . وسوف لا نتناول
هذه العناصر في هذه المرحلة . ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة في حساب
الارباح (او الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة في ٨٤/١٢/٣١ لشركة الشرق للاعطال عن طريق الخطأ ببلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه . وتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الاساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة الا خلال سنة ١٩٨٥ م وبفرض ان الشركة تتبع نظام المخزون الدوري ، فان ترك الوضع دون تعديل (اي ترك مخزون ١٩٨٥/١/١ ببلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدي الى زيادة ارباح (او انخفاض خسائر) سنة ١٩٨٥ عما يجب ان تكون عليه ببلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو في نفس الوقت مقدار الانخفاض في ارباح ١٩٨٤ مما كان من الواجب ان يظهر به . وبالتالي لن تتحقق المتسلسلة السلبية للامراتات بالمصروفات في كل من السنتين . كما ان تصحيح الوضع في سنة ١٩٨٤ اصبح في غير محله لان الخطأ قد تم اكتشافه في سنة تالية وبعد اعداد واعتماد الحسابات الختامية والميزانية . وفي ظل هذه الظروف فان افضل طريقة لمعالجة الوضع هي تصحيح تكلفة المخزون في حساب الاريح المرحلة . ويكون التيد في هذه الحالة هو :

٨٠٠٠	من ج/مخزون ٨٥/١/١	تاريخ اكتشاف الخطأ
٨٠٠٠	الى ج/الاريح المرحلة ٨٥/١/١	
	تصحيح الخطأ في تقييم مخزون	
	٨٤/١٢/٣١ بالنقض	

ولنفرض كذلك آخر انه في ١٩٨٤/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الطليح المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه الا انه عند اثباتها دفترنا اعتبرت بمثابة مصروفات صيانة ، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقدرة خردة ٦٠٠ جنيه . ويؤدي اعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٨٤ الى زيادة مصروفاتها وتقص ارباحها بالقيمة ، كما يؤدي الى نقص

بمصرفاتها وزيادة ارباحها بنصيبها من اهلاك المولدات . ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ ، او قبل اعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٥ بالقيود التالية :

١٢٦٠٠	من ح/مجموعة المولدات الكهربائية الى ح/الارباح المرحلة ٨٥/١/١	تاريخ اكتشاف الخطأ
١٢٦٠٠	تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات لمصرفات الصيانة في ١٩٨٤	

٢٤٠٠	من ح/الارباح المرحلة ٨٥/١/١ الى ح/مخصص اهلاك المولدات الكهربائية	تاريخ اكتشاف الخطأ
٢٤٠٠	اهلاك المولدات من عام ٨٤ بالقسط الثابت	

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٥ دون تأثير على المقابلة السلبية لاياداتها بمصرفاتها .

وكمثال آخر نفترض ان رصيد الايجار الدائن المقدم الذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٤/١٢/٢١ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٨٤/١/١ حتى ٨٥/٦/٣٠ الا انه عند التسويات اعتبر المبلغ كله بمثابة ايجار دائن لسنة ١٩٨٤ . وبالتالي فيلزم تحقيقا للمقابلة السلبية لايادات ١٩٨٥ بمصرفاتها اجراء القيد التالي :

١٢٠٠	من ح/الارباح المرحلة ٨٥/١/١ الى ح/لايجار الدائن المقدم	تاريخ اكتشاف الخطأ
١٢٠٠	تصحيح خطأ تسوية الايجار الدائن المقدم في ٨٤/١٢/٢١	

وخلاصة القول ان التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم اجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها اذا كانت لا تؤثر

في نتائج أعمال سنوات سابقة . اما اذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات
سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة .
ذلك طبقا للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، استقلال الفترات
المحاسبية ، المتابعة السليمة للإيرادات والمصروفات ، والمحاسبية على
أساس الاستحقاق .

٢ - حسابات الالتزامات طويلة الأجل :

الالتزامات طويلة الأجل هي مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة
المحاسبية للغير تستحق السداد في تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية
من تاريخ اعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل في صورة
قروض يمنحها الغير للوحدة المحاسبية لئتم سدادها على آجال طويلة .
وقد تتم هذه القروض عن طريق الجهور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية
بإصدار ما يسمى بقروض السندات ، أو قد تكون منوطة للوحدة المحاسبية
بمعرفة منشآت متخصصة كالبنوك ، أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة
عن طريق مودى هذه الأصول .

ويلزم في كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمه واستيفاء
شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام (عقد اصدار السندات ، أو
عقد القرض ، أو عقد التمويل) . ويجب أن يظهر ضمن التزامات قصيرة
الأجل ما يستحق السداد من ألساط القروض أو سندات خلال السنة المالية
الدالية لتاريخ اعداد الميزانية . كما يجب التأكد من أن الفوائد المستحقة
قد تم سدادها في تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من
مؤند قد تم تحويلها عملا به بسرف النظر عن موعد استحقاق السداد .
وأخيرا يجب أن يظهر الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية كل التزام على
حدة ويوضح بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذي يحمله .

ولنفرض مثلا ان ميزان المراجعة قبل التسويات قد اظهر الارصدة التالية في ١٩٨٥/١٢/٣١ : قرض السندات ٦٪ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الائتمان الصناعي ٨٪ ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائنوا شراء اصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه . وبالرجوع الى عقود هذه القروض وجد ان قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق في ١٩٩٥/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا في ٩/٢٠ وفي ٣/٣١ من كل عام . كما ان قرض بنك الائتمان لمدة سنة سنوات يسدد على اقساط سنوية يستحق اولها مع الفوائد في ٨٦/٦/٢٠ . اما دائنوا شراء الاصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردي بعض الآلات والذي يتم سداده على ٤ اقساط سنوية يستحق اولها في ٨٦/٦/٢٠ ويتضمن المبلغ قيمة الفوائد على الدين كله ببلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الاربع التي بدأت في ٨٥/٧/١ . ويلزم في ظل هذه المعلومات القيام بالآتي :

١ - فيما يخص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد في ٨٥/٩/٢٠ ، وتحصيل السلفة المالية ١٩٨٥ بالفوائد عن سنة ، اي مبلغ ٢٤٠٠ جنيه وبالتالي يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات لدينا ببلغ ٦٠٠ جنيه من ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا .

كما يجب التحقق ان رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليقفل في حساب الارباح والخسائر .

٢ - فيما يختص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة من نصف سنة ببلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة لدينا وحساب الفوائد المستحقة دائنا . والتحقق من ان ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل والباقي ضمن الالتزامات طويلة الاجل .

٣ - بالنسبة لدائنوا شراء الاصول : التحقق من عدم تحميل الآلات

بالتفوائد وذلك عن طريق وجود حساب الفوائد المدينة المؤجلة ، وتصل
سنة ٨٥٠ بما يخصها من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (طبقا لطريقة التوسط
الثابت) . وذلك بجعل حساب الفوائد المدينة على تمويل اصول مدينة
وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائئا . كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه
من الدين تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه في الالتزامات
طويلة الاجل .

المطلوب منك : اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه التسويات
وترجيلها لحسابات الاستاذ ، وبيان اثرها على الحسابات الختامية ،
واظهار الالتزامات طويلة الاجل وقصرة الاجل في الميزانية طبقا للتعليمات
السابقة) .

٤ - حسابات التزامات قصيرة الاجل والارصدة الدائنة المتنوعة :
تتطرى حسابات الالتزامات قصيرة الاجل على الانقضاء المستحقة من
الالتزامات طويلة الاجل طبقا للبند السابق ، وعلى حسابات الموردين ،
والدائنين ، وأوراق الدفع ، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك (سحب
على المكشوف) ، وكل حسابات المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل
التزامات نقدية ، اى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا . اما الإيرادات الدائنة المتدبة
والارصدة الشاذة للملاء فهي قد لا يلزم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع
تحت عنوان ارصدة دائنة متنوعة .

وكما انه لا يجوز المقاصة بين ارصدة الملاء المدينة وارصدة الملاء
الشاذة ، فلا يجوز المقاصة بين ارصدة الموردين او الدائنين الدائنة
وارصدتهم الشاذة المدينة . ويجب ان تظهر الاخرة في جانب الاصول في
الميزانية تحت عنوان ارصدة مدينة متنوعة في الاصول المتداولة . وفيما
يخص بأوراق الدفع يجب التحقق من عدم طول او نوات ميعاد استحقاقها

حتى تاريخ الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة للبنوك، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها وإثباتها .

ولنفرض مثلا أن الارصدة التالية ظهرت في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٥/١٢/٣١ لأحدى الشركات : مردون ٣٧٥٠٠ جنيه ، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه ، إيجار دائن مقدم ١٢٠٠ جنيه . وبتمشى الحقائق وجد الآتى :

١ - أظهر ميزان مراجعة استاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠٠ جنيه .

٢ - أظهر ميزان مراجعة استاذ الدائنون أرصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه .

٣ - هناك ورقة دفع ببلغ ٢٠٠٠ جنيه جنيه تستحق السداد في ١٢/٣١ وعند التنبيه تحرر بقيتها شيك أرسل باليد للدائن في تاريخه وتم استرداد الورقة .

٤ - للشركة حساب جارى مدين في بنك الاسكندرية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه ، كما أن حسابها في بنك القاهرة دائن (سحب على المكشوف) ببلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وقد ظهر رصيد النقدية بالبنوك في ميزان المراجعة ببلغ ٨٢٠٠ مدين . ووجد أن الفوائد والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم إثباتها بعد .

٥ - بلغت الاجور المستحقة حتى ١٢/٣١ والتي لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه .

٦ - يمثل الايجار الدائن المقدم ايجار شقة مفروشة مملوكة للشركة
من المدة من ٨٥/٨/١ حتى ١٩٨٦/٧/٣١ .

ويترتب على ذلك ضرورة القيام بما يلى :

١ - اظهر الموردين فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه
وفى الارصدة المدينة المتنوعة فى الاصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٢ - اظهر الدائنين فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه
وفى الارصدة المدينة المتنوعة فى الاصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه .

٣ - تخفيض رصيد اوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد
التقديع بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه من طريق جمل حساب اوراق الدفع مدينة
وحساب التقديع بالبنوك دائنا .

٤ - اظهر رصيد التقديع بالبنوك فى الاصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه
(١٦٢٠٠ - ٢٠٠) واظهر بنك القاهرة جارى سحب على الكشوف فى
الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جمل حساب الفوائد المدينة
مدينة بمبلغ ٤٦٥ جنيه وجمل حساب بنك القاهرة دائنا بالتقبة .

٥ - جمل حساب الاجور مدينة وحساب الاجور المستحقة دائنا بمبلغ
١٣٢٠ جنيه واظهر الاجور المستحقة فى الالتزامات قصيرة الاجل فى
الميزانية .

٦ - تسوية الايجار الدائن المقدم بجمله مدينة بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار
٥ شهور) وجمل حساب الايجار الدائن دائنا ، واظهر الايجار الدائن المقدم
ضمن الارصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات فى الميزانية .

(وعلىك بتنفيذ هذه التعليمات فى صورة قيود يومية وحسابات استاذ
وبيان اثرها على الحسابات الختامية وتوضيح نتائجها على الميزانية
المعموية) .

٥ - الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي التزامات ناشئة عن تعاقدات تامة ولكنها غير منجزة ، أو ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن امثلة الاولى مثلا ان تتعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية . ومثال الثانية اوراق القبض المخصومة في البنك أو المحولة لموردين ولم يحق موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، أو عن طريق ما يسمى بالحسابات النظامية . وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فان هذه الملاحظات تظهر في كشف الميزانية (بعد انتهاء الاصول والخصوم والمجموع) كالآتي :

ملاحظات :

- ١ - تعاقدت الشركة على شراء آلات في ١٥/٩/٨٥ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .
 - ٢ - تبلغ اوراق القبض المخصومة في البنك والتي لم يرد تاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه ، كما أن هناك اوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه .
- أما إذا استخدمت الحسابات النظامية ، فان هاتين الملاحظتين يردان في كعب الميزانية كالآتي :

مجموع الاصول	١٧٤٨٩٠٠	مجموع الخصوم	١٧٤٨٩٠٠
حسابات نظامية		حسابات نظامية	
٦٠٠٠٠ عقود شراء آلات		٦٠٠٠٠ متعاقبو توريد آلات	
١٣٥٠٠ أوراق قبض مخصومة		١٣٥٠٠ مسئولية عرضية عن أوراق	
ومحولة لوردين .		قبض مخصومة ومحولة	
		لوردين	

وينفل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لان وجود الحسابات يوجب بقيام التزام فطرى في تاريخ الميزانية ، وهو امر يتناق مع الواقع لان العمليات التى سوف يترتب عليها الالتزام لم تنجز بعد من اى من الطرفين .

اسئلة وتمارين الفصل السادس عشر

اولا : الاسئلة :

- ١ - فرق بين : الارباح المحجوزة لفرض معين وتوزيعات الارباح .
 - الالتزامات قصيرة الاجل والاصول النقدية ، عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية وعمليات التسوية المؤثرة في ارباح العام .
 - ٢ - برر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ او صواب كل من
- العبارات التالية :

- ١ - يؤدي الخطأ في تقييم المخزون الى التأثير على ارباح العام الذي وقع فيه والسنوات السابقة .
- ب - يؤدي اعتبار مصرونا ايراديا بمثابة نفقة راسمالية الى انخفاض ارباح العام بالقيمة وزيادة ارباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .
- ج - يتم اجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الارباح والخسائر .
- د - تظهر القروض طويلة الاجل بين الالتزامات طويلة الاجل في الميزانية بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها او انقضاءها .
- هـ - اذا تم تحويل الاصول الثابتة عن طريق تسهيلات ائتمانية فان هذه الاصول يجب ان تتحمل بالفوائد على هذه التسهيلات في تاريخ الشراء .
- و - تختلف الالتزامات قصيرة الاجل عن الارصدة الدائنة المتنوعة في ان الاولى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عينا .
- ز - يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للبنوك لانها تمثل نقدية ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للعملاء لانها تمثل مستحقات نقدية .

ح - تعتبر الأجر المستحقة من الارصدة الدائنة المتوقعة لأن الوفاء بقيمتها يتم عينا بينما تعتبر الإيرادات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقداً .

ط - يعتبر اثبات الالتزامات المرضية دفترياً من الأمور اللازمة بقيود تسوية في نهاية العام حتى يتضح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الارصدة التالية من بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمقاولات في ٢١/١٢/٨٥ (باللغ جنيهه) :

٤٧٠ نقدية ، ٧٣٠ عملاء ، ٦٥٠ موردين ، ٢٣٠ مخزون أول الفترة ، ١٩٩ مبيعات ، ٣٠ مردودات مشتريات ، ١٠ خصم نقدي مفقود ، ٨٧٠ مشتريات ، ٤٠ مردودات مبيعات ، ٢٠ خصم نقدي مكتسب ، ١٢٠ أجور ، ٣٠ فوائد مدينة ، ٧٠ إيجارات دائنة ، ٨٠ تلمين مقدم ، ٢٠ مصاريف إدارية ، ٧٠ مصاريف بيعية ، ٥٠ رأس مال الأسهم ، ١٤٠ احتياطي قانوني ، ٢٠ احتياطي مستندات ، ٣٠ احتياطي تجديدات وتوسعات ، ١٠ أرباح مرحلة ، فإذا علمت أن (كل الأرقام باللغ جنيهه) .

١ - تم تقييم المخزون في ٢١/١٢/٨٤ ببلغ ٢٣٠ ، ولكنه احتوى على بضاعة كانت مبيعة للعملاء ولكنها لم تكن قد سلمت بعد ، وتم اثباتها كبيعات في ٢٩/١٢/٨٤ ، وبلغت تكلفتها ٢٠ . ولم يكتشف هذا الخطأ الا في ١٣/٤/١٩٨٥ ولم تتم تسويته بعد .

٢ - تبلغ الديون المشكوك فيها ١٪ من صافي المبيعات ، كما يبلغ اهلاك الآلات والمعدات ١٢٠ بطريقة مجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين المتقدم يغطي سنتين اعتباراً من ١/٧/١٩٨٤ .

{ - هناك اجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧-ر ، وأرباحاً دائنة لم تتحصل بعد تبلغ ٤-ر ، وذلك حتى ٣١/١٢/١٩٨٥ .

٥ - من بين الالتزامات طويلة الاجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠ بقائده ٦٪ سنوياً تسدد في ١/٢ من كل عام ، ولم يظهر في الدفاتر في ١/١/١٩٨٥ اى رصيد الفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الفوائد على القرض في ١/٢/١٩٨٤ .

٦ - يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨٦ .

٧ - يتم توزيع ارباح العام كالتالى : ٥٪ احتياطى قانونى . ٥٪ احتياطى سندات ، ١٠٪ احتياطى تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من راس المال على المساهمين ، وذلك علماً بان الارباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة ارباح تجارية وصناعية من صافى الربح .

المطلوب : (١) اعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية اجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .
(٢) اعداد حساب المتاجرة والارباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .

التقرير الثانى :-

فيما يلى بعض المعلومات التى توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٨٥ والتى كانت تخص سنوات سابقة .

١ - انضغ عند حساب اهلاك الآلات والمعدات في ٣١/١٢/١٩٨٥ ان الرصيد الدفترى مازال يشتمل على تكلفة احدى الآلات التى تم بيعها .

في ١٩٨٤/٧/١ ببلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٧/١ ، وتقرر اهلاكها حينئذ بالقسط الثابت على مدار ست سنوات بقيمة كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جعل حساب النقدية مدينا وحساب ارباح الآلات دائنا بالقيمة . ثم اقلل حساب ارباح بيع الآلات في حساب الارباح والخسائر لسنة ١٩٨٤ .

٢ - وجد ان رصيد الفوائد المدينة المؤجلة في ١٩٨٥/١/١ والذي يبلغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٥ سنوات تبدأ في ١٩٨٤/٦/١ ، وأنه لم يتم اجراء اية تسويات في هذا الشأن في ١٩٨٤/١٢/٣١ . وعند سداد قسط انقراض والفوائد في ٨٥/٦/١ لم يرد ذكر حساب الفوائد المدينة المؤجلة في قيد السداد .

٣ - قام أحد العملاء في ٨٤/٧/٢٣ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه للشركة وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم اثبات عملية الرد بال قيد التالي في نفس التاريخ :

٢٣٦٠ من ح/مخزون البضاعة

٢٣٦٠ الى ح/الملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الارصدة الدفترية لأغراض اعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ - كان أحد العملاء قد اقلس في ١٩٨٥/٢/٢٥ وبلغ رصيد حسابه ١٢٠ جنيه وقد تم اعدام الدين في ٨٤/١٢/٣١ بالكامل ، الا أن رصيد حساب التعميل في ١٩٨٥/١٢/٣١ ظهر دائنا ببلغ ٢٠٦٠ جنيه . ويبحث الموضوع وجد انه قد تحصل من تصفية اصول التعميل نصف الدين وجعل حساب التعميل دائنا بما تحصل عند التحصيل في ٨٥/٦/٧ .

فاذا علمت ان حقوق الملكية في ١٩٨٥/١/١ قد احتوت على الآتى :
رأس المال - اسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه، احتياطي قانوني ٣٠٠٠٠ جنيه،

احتياطي عام ٢٠٠٠ جنيه ، ارباح مرحلة (خسائر ٣٢٠٠ ج) ، وأن ارباح العام (١٩٨٥) قد بلغت ٢٧٠٠ ج قبل التسويات السابقة اضيف الى رصيد كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام ١٠٪ منها ولم يوزع شيء على المساهمين .

المطلوب :

١ - اجراء القيود الدفترية التي ترى انها لازمة لتصحيح الاوضاع

السابقة .

التبرين الثالث :

اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الارصدة التالية في ١٢/٢١/١٩٨٥:
قرض السندات ١٢٪ مبلغ ٤٠٠٠ ج ، قرض البنك طويل الاجل ١٥٠٠ ج
٨٪، بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠ ج ، دائنو شراء اصول
٣٥٠٠ ج ، اوراق دفع ١٨٠٠ ج ، فوائد مدينة ٩٥٠ ج ، ايجارات دائنة
مقدمة ٦٠٠ ج ، رأس المال ٩٠٠ ج ، احتياطيات ٣٠٠٠ ج ، ارباح مرحلة
٣٠٠ ج ، وقد بلغت ارباح العام ٢٤٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

نإذا علمت ان :

١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة تبدأ في ١/١/١٩٧٥ ويسدد على
اقساط متساوية سنوية استحق اولها في ١/١/١٩٧٦ ، وتسدد عليه الفوائد
نصف سنويا في ١/١ ، وفي ٧/١ من كل سنة .

٢ - تم التعاقد على قرض طويل الاجل يسدد بعد خمس سنوات على
ثلاثة اقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنويا على الرصيد
المتبقى في ١/١ ، وفي ١٠/١ من كل سنة . ويطل القسط الاول من قبية
القرض في ١/١/١٩٨٦ .

٣ - رصيد السحب على المكشوف في بنك الاسكندرية بضماء اوراق

قبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠ ج . استحققت منها كميالة في ١٩٨٥/١٢/٣١
 وتم تحصيلها بمعرفة البنك ببلغ ٤٠٠ ج ، ولم يرد اشعار البنك بعد .
 وتتحمل الشركة بفوائد على السحب عى المكشوف بواقع ١٢٪ سنويا ،
 وكان آخر اشعار خصم قدر ورد للشركة بتاريخ ١٠/٣ ويغضى الفترة حتى
 ٨٥/٩/٣٠ . كما جرت العادة ان يقوم البنك بالخصم على حساب الشركة
 ببلغ ٦ ج عن كل كميالة يقوم بتحصيلها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ١٩٨٢/٧/١ وذلك
 بتسهيلات ائتمانية من المورد ببلغ ٥٠٠٠ ج تنطوى على فوائد ببلغ
 ٥٠٠ ج وتسدد التسهيلات (بها فيها الفوائد) على عشر أقساط سنوية
 متساوية حل اولها في ١٩٨٣/٧/١ .

٥ - من بين اوراق الدفع كميالة قبلتها الشركة لامر البنك الاهلى
 المصرى ببلغ ٥٠٠ جينه في ١٩٨٥/٩/١٥ تستحق في ١٩٩٠/٩/١٥ ،
 وتحصل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدد سنويا في ٩/١٥ من كل عام .
 ٦ - تم التوصل الى ارباح العام بعد اجراء كل التسويات الصحيحة
 لكل ما تقدم وسواه .

٧ - قررت الشركة تغطية الاحتياطيات بنسبة ١٠٪ من الارباح ،
 كما قررت توزيع ارباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

المطلوب :

- ١ - اجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .
- ٢ - اعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٥ .
- ٣ - اظهار جانب الخصوم من الميزانية، كما تم اعدادها في ١٩٨٥/١٢/٣١ .

التمرين الرابع :

فيما يلى ارسدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٤/١٢/٣١ لحلات

توزيع السلع الغذائية (بالجنيه) : نقدية بالصندوق : ١٨٧٠ ، نقدية بالبنوك ٣٠٠ ، ملاء ٤٤٤٠ ، مدينون ٣٠٢٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٥٠ ، مخزون أول الفترة ١٠٤٢٥ ، تأمين مقدم ٢٨٠ ، ادوات ومهمات ٤٦٠ ، آلات ومعدات ١٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، اثاث وتركيبات ١٨٥٠ ، مخصص اهلاك اثاث وتركيبات ٢٨٠ ، موردون ١٥٦٥٠ ، اوراق دفع ٤٣٧٥ ، رأس المال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٢٠ ، مردودات ومسحوبات مبيعات ١٠١٠ ، خصم نقدي مسبوح به ٢١٠ ، مشتريات ٣٩٠٠٠ ، خصم نقدي مفتود ٨٢٠ ، خصم نقدي مكتسب ١٠٥٥٠ ، مردودات ومسحوبات مشتريات ٢٠٠ ، اجور ٩٤٨٠ ، ايجارات ٤٧٤٠ ، حلة اعلانية ٢٠٠٠ ، مصروفات ادارية متنوعة ١٢٨٠ ، ارباح محجوزة ١٠٢٠ ج ، نالذا علمت ان :

١ - يبلغ الرصيد الدائن لبنك الاسكندرية (سحب على المكشوف)

١٧٠٠ ج .

٢ - اظهر ميزان مراجعة استاذ الملاء ارسدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج .

٣ - اظهر ميزان مراجعة استاذ الموردين ارسدة مدينة قيمتها ٥٠٠ ج .

٤ - تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العلم على اساس ١٪

من صافي المبيعات .

٥ - التأمين المقدم يغطي ١٨ شهرا اعتبارا من ١٩٨٢/٩/١ .

٦ - تقدر الادوات والمهمات المتبقية في ١٩٨٤/١٢/٣١ بببلغ ١٢٠ ج .

٧ - تهلك الآلات والمعدات بطريقة الاهلاك المعجل بواقع ٢٠٪ سنويا

كما يهلك الاثاث والتركيبات بواقع ١٠٪ سنويا .

٨ - تبلغ الاجور المستحقة ١٢٠ ج ، والايجارات المستحقة بببلغ

١٦٠ ج .

- ٦ - تستنفد الحملة الاعلانية بواقع ٢٠٪ سنويا .
١٠ - يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠٠.١ ج .
١١ - اكتشف أن مخزون اول الفترة كان مقوما بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٥ ج .

المطلوب :

- ١ - اعداد ورقة العمل واظهار ما يجب من تسويات .
٢ - اجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الاقفال .
٣ - اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

أسئلة وتمارين عامة

السؤال الأول : (نموذج) :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة ، او بالعمليات الحسابية اللازمة :

١ - يلزم ضرورة تسوية العمليات المنتهية لتحديد نصيب كل فترة محاسبية منها تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر .

٢ - تعتبر مصاريف النقل للداخل من مكونات تكلفة البضاعة المباعة .

٣ - اذا بلغت تكلفة احد الاصول الثابتة ١٠٠٠٠ جنية وبلغ عمره الانتاجي ٥ سنوات وقيمه كخردة ١٠٠٠ جنية وبدا استخدامه في ١٩٨٤/٧/١ فان اهلاك سنه ١٩٨٥ يبلغ ٢٠٠٠ جنية طبقا لطريقة مجموع ارقام السنوات .

٤ - تتعلق قيود التسوية بأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات ، بينما تتعلق قيود الاثبات بالاثبات عمليات الاصول والخصوم دفتريا .

٥ - اذا بلغت تكلفة مخزون اول الفترة ٢٢٠٠٠ جنية وعدد وحداته ١٠٠ وحدة وصافي مشتريات الفترة ١٠٨٠٠ جنية ، بينما بلغ مخزون آخر الفترة من آخر طلبية ٣٠٠٠ جنية بالتكلفة وكان عدد وحداته ١٠٠٠ وحدة ايضا ، فان تكلفة البضاعة المباعة تبلغ ١٠٠٠٠ جنية طبقا لطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً .

٦ - يؤدي تدفق المصروفات الى نقص الاصول او زيادة الالتزامات او كلاهما .

٧ - اذا سقط سهوا اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٠٠٠ دون اكتشاف الواقعة حتى نهاية الفترة المحاسبية فان مجمل الربح سوف ينخفض بالقيمة ، كما ان ميزان المراجعة لا يتوازن .

٨ - يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها تطبيقا لبدأى الاستحقاق المحاسبى والمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات .

السؤال الثانى : (نموذج) :

(أ) فيما يلى بعض العمليات المختارة من العمليات التى قامت بها منشأة الشروق خلال شهر ابريل ١٩٨٦ . والمطلوب هو اجراء القيود الدفترية اللازمة لاثباتها ، علما بان المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر .

١ - فى ٤/٥ قامت المنشأة بشراء بضاعة تسليم محل البائع بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بشروط ٥٪ ، ١٠ ايام صافى ٦٠ يوم وبلغت تكلفة النقل ٥٠٠ جنيه سددت نقدا .

٢ - قامت المنشأة فى ٤/١٠ بقطع الكبيالة المسحوبة على العميل عيد الستار فى تاريخه بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لدى بنك الاسكندرية ، ويبلغ معدل القطع ١٢٪ وكانت الكبيالة تستحق السداد بعد ثلاثة شهور .

٣ - بلغت المواد والمهمات المنصرفة من المخازن فى ٤/١٦ مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه ، منها ٧٥٠٠ جنيه استخدمت فى صيانة الآلات والباقى لزوم تركيب الآلة الجديدة .

٤ - فى ٤/٢٢ تم سداد المستحق للمورد عن مشتريات ٤/٥ .

٥ - فى ٤/٢٠ بلغت مبيعات اليوم ٤٥٠٠٠ جنيه بالتكلفة و ٦٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع وبلغت مصاريف نقل المبيعات ٦٠٠ جنيه سددت نقدا وكانت الشروط تسليم محل المشترى .

(ب) فيما يلى بعض الارصدة التى ظهرت فى ميزان مراجعة منشأة السعادة قبل التسويات :

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٣٢٠٠٠		مخزون بضاعة
٢٣٥٠٠٠	٣٥٠٠	مشتريات ومردودات
٥٠٠٠	٧٠٠٠	خصم نقدي
٢٠٠٠		خصم نقدي مفقود
٣٥٠٠		نقل للداخل

فإذا علمت أن الجرد الفعلي في نهاية الفترة قد أظهر أن المخزون يبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ويبلغ ٤٣٥٠٠ بسعر السوق .

المطلوب : اعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة .

السؤال الثالث : (نموذج) :

فيما يلي أرصدة ميزان مراجعة الاستاذ العام في ٨٥/١٢/٣١ قبل التسويات والذي يخص شركة الضحى التجارية .

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٣٢٠٠٠		اراضى بالتكلفة (سعر السوق ١٦٥٠٠٠ جنيه)
٨٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	مباني ومخصص اهلاك
٣٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	آلات ومخصص اهلاك
٢٤٠٠٠		مخزون بضاعة
٤٠٠٠		اهلاك آلات
١٨٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات
١٥٤٠٠٠	٦٠٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها
٢٢٠٠٠		اجور ومرتبات
١٣٠٠٠		مصروفات بيعية
٦٠٠٠		مصروفات ادارية متنوعة
٣٠٠٠		خصم نقدي مفقود
	٢٥٠٠٠	ارباح محجوزة
٨٣٨٠٠٠	٥٢٣٠٠٠	بمده

ما قبله	٥٣٣٠٠٠	٨٣٨٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
مقتبة بالخزينة والبنوك		٣٢٠٠٠
قرض طويل الأجل استحقاق ١٩٩٠	٥٠٠٠٠	
اوراق قبض واوراق دفع	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
موردين	٧٥٠٠٠	
ارباح رأسمالية	٢٠٠٠	
حساب معلق	٥٠٠٠	
	٨٨٥٠٠٠	٨٨٥٠٠٠

نإذا علمت أن :

١ - يتم اهلاك المباني بواقع ٥٪ سنوياً على أساس القسط الثابت دون قية كنفاية .

٢ - يتم اهلاك الآلات على أساس القسط المتناقص بضعف معدل القسط الثابت وتقدرت الحياة الانتاجية للآلات ١٠ سنوات ، والقيمة كخردة ٢٠٠٠٠ جنيه . كما انه قد تم بيع آلة خلال العام تحقق عنها ارباح رأسمالية ٢٠٠٠ جنيه .

٣ - رصيد الحساب المعلق برحل من العام الماضي ، وعند الجرد في ١٩٨٥/١٢/٣١ اكتشف انه قد وقع خطأ في العام الماضي في عدم ترحيل مجموع خانة المبيعات النقدية كما ظهر في قيد المخصص الشهري ليومية المقبوضات عن شهر ابريل ١٩٨٤ والبالغ ٥٠٠٠ جنيه لحساب المبيعات .

٤ - يتم حساب مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٥٪ من ارصدة العملاء . وقد اظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء ارصده شاذة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه . كما بلغت الديون المعدومة عند الجرد في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٧٠٠٠ جنيه ، ولم يتم اعدام ديون خلال العام .

٥ - لم يتم سداد اجور ومرتبات شهر ديسمبر ١٩٨٥ والبالغ قدرها ٢٠٠٠ جنيهه .

المطلوب : ١ - 'جاء قيود اليومية اللازمة لاجراء التسويات بعاليه .
٢ - اعداد حساب المتاجرة واعداد حساب الارياح والخسائر
عن العام .

٣ - اعداد الميزانية العمومية كما يجب ان تظهر في نهاية العام .

السؤال الرابع : (امتحان ٨١) :

برر فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة اذا كانت كل من العبارات التالية خطأ او صواب :

١ - تؤدي الأخطاء الفنية الناتجة عن الجهل بالقواعد المحاسبية الى
عدم توازن ميزان المراجعة .
٢ - تؤدي الإيرادات الى زيادة الأصول وحقوق الملكية حتى ولو كانت
نتيجة العمليات مؤدية الى خسائر .

٣ - يؤدي تقييم مخزون آخر الفترة - في ظل المخزون الدوري - باتل
من قيمته الصحيحة الى زيادة مجمل ربح الفترة الحالية ونقص مجمل ربح
الفترة المقبلة .

٤ - يعتبر كل من يومية المبيعات والمقبوضات واستاذ الموردين من
الدفاتر المتوازنة .

٥ - اذا كان رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ميزان المراجعة
قبل التسويات ٤٠٠٠ ج ، ورصيد الديون المدومة في نفس الميزان ٥٠٠٠ ج

وكان مخصص الديون المشكوك فيها يكون بواقع ٥٪ من أرصدة العملاء ،
فان حساب الأرباح والخسائر يتحمل بمبلغ ٢٣٤٥ كخصارف الديون المشكوك
فيها ، وذلك اذا بلغ رصيد العملاء في الميزان ٦٦٩٠٠ ج .

٦ - اذا كانت قيمة الإيجار الدائن المقدم في ميزان المراجعة قبل
التسويات ٣٦٠٠ ج في ٨٠/١٢/٣١ وكان قد تم تحصيل قيمة الإيجار في
٧٩/٧/١ عن سنتين منذ ذلك التاريخ ، فان ما يخص سنة ١٩٨٠ من
مصاريف الإيجار يبلغ ١٨٠٠ ج اذا كانت التسويات قد تمت صحيحة في
١٩٧٩/١٢/٣١ .

٧ - يكون الهدف الاساسي من التسويات الجردية هو تطبيق قاعدة
الحيلة والحذر .

٨ - يعتبر ثمن شراء وتكلفة تشغيل الاصول الثابتة من النفقات
الراسمالية ، بينما يعتبر اهلاك هذه الاصول من المصروفات الإيرادية .

السؤال الخامس : (امتحان ٨١) :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من العمليات التي قامت بها منشأة
عبد السلام خلال الفترة الحاسبية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ .

في ١٩٨٠/١/٢٣ : تحصل من العميل سعد الاخطال مبلغ ٤٩٠٠ ج
سدادا لرصيد حسابه البالغ ٥٠٠٠ ج عن الفاتورة ٢٤١/١ في ٨٠/١/١٦
بشروط

في ١٩٨٠/١/٢٨ : ورد لقسم الحسابات فاتورة عن ادوات ومهمات
واردة للمنشأة ببيانات كالآتي :

١٤ ج جلب كاوتشوك ، ٥٠٤ ج مسامير قلاووظ نحاس ٣٠ سم ، ٢٩٢ ج
عدد ٢ فردة اطار امانى لجرار اترناشيونال .
٦٠٢ ج زيوت وشحومات متنوعة .

وقد تبين أن جميع العناصر - فيما عدا الاطارين وما يتبلغ قيمته ١٤ ج
من الزيوت والشحومات - قد استخدمت في تركيب آلة توليد كهرباء جديدة .
أما الاطارين فقد استخدموا لاحتلال اطارين باليين للجرار ، أما الزيوت
والشحومات الباقية فبازالت في المخازن .

في ١٦/٨/١٩٨٠ : توقف العميل أبو سريع عن سداد الكبيالة التي
كانت مسحوبة عليه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصصة في البنك لمدة
شهرين بمعدل ١٢ ٪ سنويا وقد بلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيه . وقد
تبين في ١/٤ أن أبو سريع مفلس ويبلغ نصيب المنشأة من تصفية ممتلكاته
١٥١٤ جنيه .

في ١٧/١٠/١٩٨٠ : وردت فاتورة المورد سمعان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه
عن ثمن شراء بضاعة بتاريخ ١٠/٥/١٩٨٠ بشروط تسليم محل البائع ، ٢ ٪
١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وقد تم رد بضاعة للمورد في ١٨/١٠/٨٠ بتبلغ
قيمتها من واقع الفاتورة ٢٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات ، وقد بلغت
مصاريف النقل التي تحملها المنشأة عن البضاعة الواردة ١٥٠ جنيه سددت
نقدا في ١٧/١٠ وقد تم سداد رصيد حساب المورد سمعان في ٢٨/١٠/١٩٨٠ .
في ٣٠/١١/١٩٨٠ : قامت المنشأة ببيع آلة قديمة كان قد توقف
استخدامها اعتبارا من ١/١٠/١٩٨٠ . وقد بيعت الآلة بمبلغ ٢٤٥٠ جنيه
على الحساب . وبلغت صافي القيمة الدفترية للآلة في ١/١٠/١٩٨٠ بمبلغ
١٨٨٠٠ جنيه ، وكانت الآلة قد تم شرائها واستخدمها منذ ١/١/١٩٧٧ حيث
بلغت تكلفتها حينئذ ٤٦٨٠٠ جنيه ، وقد تمت قيمتها خردة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ،
وحياتها الانتاجية خمس سنوات .

المطلوب :

اجراء قيود اليومية العامة اللازمة لاثبات العمليات بعاليه واثبات
ما يترتب على كل منها من آثار .

السؤال السادس : (امتحان ٨١) :

١ .

بلغ المخزون في ١/١/١٩٨٠ لدى شركة الاسمر ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٠ جنيه . وفي ١/٥ تم شراء ٨٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١١ جنيه . وفي ١/٨ تم رد ١٠٠ وحدة للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات ، وفي ١/١٥ تم بيع ٧٥٠ وحدة بسعر الوحدة ٢٠ جنيه ، وفي ١/٢٢ تم شراء ٥٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٢ جنيه ، وفي ١/١٩ تم بيع ٤٥٠ وحدة بسعر الوحدة ٢٠ جنيه .

المطلوب :

اعداد بطاقة المصنف عن شهر يناير طبقا لطريقة الوارد اخرا صادر
اولا علما بان الشركة تتبع طريقة المخزون المستمر ، وبيان تكلفة المبيعات في البطاقة وحساب مجمل الربح عن شهر يناير .

ب .

قامت شركة التبريدات العامة بشراء ثلاثة اجهزة تكييف بمبلغ ٢٦٠٠٠ ج في ١٩٧٩/٥/٢٢ وتم تركيبها بدلا من الاجهزة القديمة وبدأ استخدامها في ١٩٧٩/٧/١ . وقد تم جعل حساب مصاريف الصيانة والاصلاحات مدينا ضمن الشراء في ١٩٧٩/٥/٢٢ وتم اكتشاف هذا الخطا في ١٩٨٠/١٢/٣١ . وتستهلك الشركة اجهزة للتكييف على مدار خمسة سنوات كما قدرت قيمة هذه الاجهزة خردة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه . وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت .

المطلوب :

اثبات قيود التسوية اللازمة لتصحيح الاوضاع في ١٩٨٠/١٢/٣١ .

السؤال السابع : (امتحان ٨١) :

فيما يلي بيانات ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة الابل التجارية في

١٩٨٠/١٢/٣١

مدين	دائن	بيــــــــــــان
١٥٢.٠٠	٣٣٥.٠٠	آلات ومعدات ومخصص اهلاك
١٢.٠٠		مخزون البضائع
٤٨٥.٠٠	٢٣.٠٠	مشتريات ومردودات
١١٠.٠٠	٣٢.٠٠	خصم نقدي ملقود ومكتسب
٣.٠٠		خصم مسموح به
٢٢.٠٠	٩.٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها
٦٥.٠٠		ديون معدومة
١١٣٥.٠٠		اجور ومرتبات
١٢.٠٠		ايجارات
١٣.٠٠		دعالية واعلان
١٠.٠٠		مياه وانارة
٦.٠٠		تأمين مقدم
٣.٠٠	٧.٠٠	فوائد محينة ودائنة
٥٥.٠٠		نقحية
٣١.٠٠	٩٨٤.٠٠	مبيعات ومردودات
	٨.٠٠	موردون
	١.٠٠٠٠	راس المال
	١٣.٠٠	ارباح محجوزة
٢٦.٠٠٠	٢٦.٠٠٠	

ماذا طلبت ان :

- ١ - تهلك الآلات والمعدات بطريقة القسط المتناقص بواقع ٢٠٪ سنوياً ، وقد تم شراء آلات ومعدات جديدة ببلغ ٤٠٠٠ ج في ١/٦/١٩٨٠ .
- ٢ - تقدر الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من صافي المبيعات .
- ٣ - هناك اجور مستحقة تبلغ ١٥٠ ج في ٢٢/١٢/٨٠ .
- ٤ - التأمين المقدم يخص سنة اعتباراً من ١/٨/١٩٨٠ .
- ٥ - تبلغ الارصدة الشاذة للملاء ١٠٠٠ ج ، وللموردين ٨٠٠ ج ، كما ان على الشركة رصيد سحب على المكشوف لأحد البنوك يبلغ ٣٥٠٠ ج .

المطلوب :

- ١ - دون استخدام ورقة عمل تم باجراء قيود التصوية اللازمة .
- ٢ - تم باعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر عن العام .
- ٣ - تم باعداد الميزانية العمومية كما يجب ان تظهر في ٣١/١٢/١٩٨٠ .

السؤال الثامن (امتحان ٨٢) :

١ - بلغ رصيد الاجار الدائن المقدم في ١٩٨١/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠٠ ج وكانت الشركة قد حصلت هذا الاجار في ١٩٧٩/٥/١ ليفضى الفترة من ١٩٧٩/٦/١ لمدة سنتين مقابل ايجار اُحد معارضها للغير ولم يتغير رصيد الحساب منذ تاريخ تحصيله . وتنتهى السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام .

المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

٢ - قامت الشركة في ١٩٨٦/١٠/١ ببيع آلة من الآلات القديمة التى كان قد تم شرائها في ٧٧/٤/١ بـ ٩٦٠٠٠ ج وبلغت مصاريف تركيبها واعدادها للاستخدام ٢٥٠٠ ج وتم استخدامها في الانتاج اعتباراً من ١٩٧٧/٧/١ ، وقدر عمرها الانتاجي ٥ سنوات ، وكانت تستهلك بطريقة مجموع ارقام السنوات حيث قدرت قيمتها خردة ٨٥٠٠ ج ، وقد تم بيعها بمبلغ ٦٣٠٠ ج على الحساب .

المطلوب :

تصوير حساب الاستاذ الخاص بالآلة المباعة ، واجراء قيود اليومية عن سنة ١٩٨١ فقط .

٣ - فيما يلى بعض الارصدة المقارنة بميزان المراجعة قبل التسويات وميزان المراجعة بعد التسويات .

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات	ميزان المراجعة بعد التسويات
اجور مستحقة	جنيه	جنيه
ايجار مدين مقدم	٢٧٠٠	٦٥٠
آلات ومعدات	٨٢٧٢٠	٨٢٥٠٠
ارياح محجوزة	٣٦٣٤٠	٣٦١٢٠

المطلوب : اجراء قيود التسوية التى تعتقد انها ادت الى ذلك .

السؤال التاسع (امتحان ٨٢) :

(١) برر خطأ أو صواب كل من العبارات الآتية :

١ - يؤدي تطبيق مبدأ القيد المزدوج الى عدم المقابلة السليمة للايزادات بالمصروفات .

٢ - يؤدي عدم اثبات الخصم النقدي المفقود في الدفاتر الى ظهور تكلفة البضاعة المباعة بأقل من قيمتها تسليم محل البائع في حساب التجارة .

٣ - اذا بلغ رصيد المشتريات ٧٢٠٠ ج ومردودات ومسموحات المشتريات ١٥٠٠ ج ومصاريف النقل للداخل ٧٠٠ ج ، وكان مخزون اول المدة يزيد عن مخزون آخر المدة بـ ٣٢٠٠ ج فان تكلفة البضاعة المباعة تساوى ٦٩٠٠٠ ج .

(ب) ظهرت ارصدة بعض حسابات الاستاذ العام في بداية ونهاية شهر مايو لشركة الاتحاد التجارية كالاتى :

الحساب	رصيد ٥/١ جنيه	رصيد ٥/٣١ جنيه
اجمالى الملاء	٢٥٠٠	٢١٠٠
اجمالى الموردين	٦٤٠٠	٨٥٠٠
أوراق القبض	٢٥٠٠	٤٥٠٠
أوراق الدفع	٣٢٠٠	٢٥٠٠
المشتريات	-	٩٢٥٠٠
المبيعات	٩٢٧٥٠	-

وقد بلغت مجاميع يوميته المقبوضات والمدفوعات عن الشهر ما يلى :

يومية المقبوضات :

مجموع خاتمة العملاء ٢٢٢٠٠ ج ، مجموع خاتمة الخصم ٨٠٠ ج ، مجموع
اوراق القبض ٣٥٠٠ ج ، مبيعات ٢٨٥٠٠ ج .

يومية المدفوعات :

مجموع خاتمة الموردين ٢٧٧٥٠ ج ، الخصم النقدي ١٢٥٠ ج ، المشتريات
١٨٥٠٠ ج ، خاتمة اوراق الدفع (المسددة) ٤٥٠٠ ج ، مصاريف بروتستو عن
اوراق قبض مرفوضة ٥٠٠ ج لمن تحليل خاتمة المتنوعات) .

كما ظهر في اليومية العامة ما يلي : اوراق قبض محولة لموردين ٣٥٠٠ ج ،
ديون معدومة ٥٠٠ ج ، اوراق قبض برسم التحصيل ٢٥٠٠ ج ، اوراق
قبض مرفوضة من اوراق كانت مودعة في البنك للتخصيل ٢٠٠٠ ج ، فوائد
تجديد اوراق قبض ١٥٠ ج .

المطلوب :

تصوير الحسابات الستة بعاليه عن شهر مايو (حساب الاستاذ دون
قيود اليومية) .

السؤال العاشر (امتحان ٨٢) :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة نجر السعادة التجارية في

١٩٨١/١٢/٣١ :

مدین	دائن	بیان
٩٨٥٠٠	٢٣٥٠٠	آلات ومعدات ومخصص اهلاک
٥٠٠٠٠	٣٢٠٠	علاء ومخصص ديون مشکوک فيها
٤٣٠٠٠	٨٦٠٠٠	مشتريات ومبيعات
١٣٠٠	٢٦٠٠	مردودات ومسموحات
١٣٠٠	١٤٠٠	خصم نقدي
١٦٢٠٠		مخزون
	٤٤٠٠٠	موردون
٢٠٠٠	١٢٠٠	ايجارات مقدمة
٤٥٠٠		اجور
٣٥٠٠		مصروفات متنوعة
٥٦٠٠		نقدية بالبنك والصندوق
	٤٠٠٠	ارباح محجوزة
	٦٠٠٠٠	رأس المال
٢٢٥٩٠٠	٢٢٥٩٠٠	

نإذا علمت أن :

١ - مخزون آخر الفترة بسعر السوق يبلغ ١٦٢٧٣ ج وبسعر التكلفة يبلغ ١٤٠٠٠ ج .

٢ - أن حساب البنك الدائن (محبب على المكشوف) بـ ٣٠٠٠ ج ، وأن ارصدة العملاء الشاذة بـ ٥٠٠٠ ج .

٣ - بلغت الديون المدونة المقررة عن العام ٢٥٠٠ ج لم تثبت بمقد
في الخناطر .

٤ - يكون مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٥ ٪ من ارمدة
المبلاء .

٥ - الاجازات المقررة عن سنة اعتبارا من ١٩٨١/٧/١ .

٦ - تستهلك الآلات والمعدات على اساس طريقة القسط المتناقص
بضعف معدل القسط الثابت . وتقدر حياتها الانتاجية . ١ سنوات .

المطلوب :

١ - اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات التسويات السابقة .

٢ - تصوير الحسابات الختامية (المتاجرة والارباح والخسائر) عن
العام والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية العام .

السؤال الحادى عشر (امتحان ٨٢) :

(١) فيما يلى بعض العمليات التى انطوت عليها عمليات منشأة
المساعدة من شهر مارس ١٩٨١ .

١ - قامت بشراء بضاعة بـ ٢٢٧٠٠ ج بشرط تسليم محل البائع ٥٪
١٠ أيام صافى ٣٠ يوم وبلغت مصاريف النقل التى سددها البائع ٢٠٠ ج .
وقد كانت الفاتورة بتاريخ ٣/٣ وقامت المنشأة بسداد القيمة فى ٢٦/٣ ،
وتتبع نظام المخزون الدورى .

٢ - كانت الشركة قد اجرت احد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوى
٢٤٠٠ ج يسدد مقدما اعتبارا من ١/٩/١٩٨٠ ، وتنتهى السنة المالية فى
٣١/٣ من كل عام .

المطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية التى تقترب على العمليات السابقة .
(ب) برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب فيما
لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل .
١ - يتم اجراء التصويات للعمليات المستمرة تطبيقا لمبدأ التكلفة
التاريخية .

٢ - تزداد الاصول وتنقص الالتزامات وتزداد حقوق الملكية من حصيله
الايرادات بصرف النظر عن جهة المصروفات .

٢ - اذا كان الفرق بين جانبى ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢
فلا بد وأن يكون ناتجا عن وضع رصيد معين يساوى نصف الفرق فى الجانب
الاثير بدلا من الجانب الاصفر .

المسؤال الثاني عشر (امتحان ٨٢)

١ - اذا بلغت المشتريات ٢٠٠٠٠ ج والمردودات والمسوحات الدائنة ٥٠٠٠ ج والخصم المكتسب ٥٠٠ ج والنقل للدخل ٢٠٠٠ ج ومخزون بداية الفترة ١٩٠٠ ج ، وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٧٠٠٠ ج فإن مخزون نهاية الفترة يجب أن يبلغ ٤٠٠٠ ج .

٢ - حصلت المنشأة في ١٩٨٢/٨/٢٢ على مبلغ ٧٢٠٠ ج ايجار دائن واحد مبثبها مقدما لمدة ثلاث سنوات تبدأ في ١٩٨٢/٩/١ ، وجعل حساب النقدية مدينا وحساب ايجار الدائن دائنا بالمبلغ وقت التحصيل ، ولم يتم تسوية الوضع في ١٩٨٢/١٢/٣١ في نهاية السنة المالية ، وتم اكتشاف الخطأ في ١٩٨٣/١٢/٣١ فجعل حساب ايجار الدائن مدينا وجعل حساب ايجار الدائن المقدم دائنا بمبلغ ٢٢٠٠ ج .

٣ - تتم عمليات الجرد والتسويات الجردية تطبيقا لمبدأي التكلفة التاريخية والحيطة والحذر .

٤ - تؤدي طريقة الوارد اولا صادر اولا الى تخفيض الارباح في حالة اتجاه الاسعار للمصعود بينما تؤدي طريقة الوارد اخيرا صادر اولا الى تضخيم الارباح في حالة اتجاه الاسعار للمهبط .

٥ - اذا بلغ مجموع الارصدة المدينة في ميزان مراجعة استاذ العملاء ٥٢٠٠٠ ج وبينما رصيد حساب اجمالي العملاء في الاستاذ العام ٥٠٠٠٠ ج فإن هذا يقطع بوجود خطأ ، واذا لم يتم اكتشافه يظهر رصيد العملاء في الميزانية بمبلغ ٥٢٠٠٠ ج .

الدرءال الثالث عشر (امتحان ٨٤) :

٢ .

قامت شركة الشروق فى ١٩٨٣/٧/١ باستبدال آلة مستعملة بأخرى جديدة . وقد بلغت تكلفة الآلة القديمة عند بداية استخدامها فى العمليات الانتاجية فى ١٩٧٩/١/١ مبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه ، وقد مرها الانتاجى بـ خمس سنوات وقيمتها خردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . وقد تم اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات . وقد بلغت قيمة الآلة القديمة فى عملية التبادل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة الآلة الجديدة ٢٥٠٠٠٠ جنيه سدد باقى ثمنها نقدا .

المطلوب :

اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات وتسوية الاوضاع فى ١٩٨٣/٧/١ وتصوير حساب الآلة القديمة المباعة .

بـ

فيما يلى ارسدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٨٣/١٢/٣١ للشركة العامة التجارية وكذا بعض المعلومات الجردية .

بيانات	مدينه	دائنة	معلومات جردية وملاحظات
الات ومعدات	٢٩.٠٠٠		تهلك بواقع ٢٠٪ مسنونا
مخصص اهلاك آلات ومعدات		١٩.٠٠٠	بطريقة القسط المتناقص
تكلفة البضاعة المباعة	٢٨.٠٠٠		
صافي المبيعات		٤٢.٠٠٠	
مخزون آخر لفترة	٢.٠٠٠		تبلغ القيمة السوقية للمخزون ١٨٥٠٠ جنيه .
عملاء	٥١٥٠٠		تحسب الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من صافي المبيعات .
مخصص ديون مشكوك فيها		٥٠٠٠	
ديون معدومة	٣.٠٠٠		بلغت الديون المعدومة عند الجرد ١٥٠٠ جنيه .
تقديري	١٢.٠٠٠		بلغ رصيد البنك سحب على المكشوف ٢.٠٠٠ جنيه .
ايرادات متنوعة		٣.٠٠٠	
مصروفات ادارية	٢٥.٠٠٠		تبلغ المصروفات الادارية المستحقة ٥٠٠ جنيه .
مصروفات بيعية	١٥.٠٠٠		تشمل حملة اعلانية بمبلغ ٣.٠٠٠ ج تفصل ٢ سنوات اعتبارا من ٨٢/١/١ .
مصروفات تمويلية	٥.٠٠٠		
ايرادات مقدمة		٢.٠٠٠	مقدم اتعاب خدمات تم تأدية نصفها خلال ٨٢ .
قرض البنك - -		٢٥.٠٠٠	يستحق السداد على خمسة اقساط اعتبارا من ٨٤/١/١ .
موردون		٤٥.٠٠٠	
رأس المال		١.٠٠٠.٠٠٠	
ارباح محجوزة		٧٥.٠٠٠	
	٨.١٥٠.٠٠٠	٨.١٥٠.٠٠٠	

والمطلوب :

- ١ - اجراء التسويات الجردية على ورقة عمل والتوصل الى ارصدة ميزان المراجعة بعد التسويات .
- ٢ - من واقع ارصدة ميزان المراجعة بعد التسويات قم بتصوير حساب الارباح والخسائر عن العام (بعد حساب مجمل الربح) واعداد الميزانية العمومية كما تظهر في ١٩٨٣/١٢/٣١ .

السؤال الرابع عشر (امتحان ٨٦) :

عن كل عبارة من العبارات التالية وضع موقفك منها مع تبرير لهذا الموقف فيما لايزيد عن ثلاثة سطور ، او بالعمليات الحسابية اللازمة :

١ - اذا توتب على عملية زيادة في الاصول دون نقص في اصول اخرى فان هذا سوف يؤدي بالضرورة زيادة في حقوق الملكية .

٢ - لا تعتبر مصاريف النقل للداخل من مكونات تكلفة البضاعة المباعة .

٣ - اذا تساوى مجموع الارصدة المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة في ميزان المراجعة ، فان هذا يعنى بالضرورة تنفيذ اجراءات الدورة المحاسبية بصورة سليمة :

٤ - لا بد وان تؤدي الإيرادات الى زيادة الاصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

٥ - تقوم محلات سالم سلامة بسداد اجور العاملين عن كل اسبوع في اليوم الاول من الاسبوع التالي . وتبلغ الاجور اليومية للعاملين ٢٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء اربعة ايام من الاسبوع الأخير فيها . وقد قامت الشركة باقتال رصيد حساب الاجور بميزان المراجعة قبل التسويات الجردية بحساب الارياف والخسائر .

٦ - تختلف طريقة معالجة الخصم المسحوق به في ظل طريقة المخزون المستمر .

٧ - باستخدام اليومييات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

٨ - اذا بلغت تكلفة احدى الاصول الثابتة ١٦٠٠٠ جنيه ، وعمره الانتاجي خمس سنوات . وقيمتة كخردة ١٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامه في ١/٤/١٩٨٤ ، فان رصيد مخصص الاهلاك في نهاية ١٩٨٥ يكون ٩٨٠٠ جنيه . طبقا لطريقة مجموع ارقام السنوات .

السؤال الخامس عشر (امتحان ٨٦) :

أولا :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الأنوار خلال شهر يناير

: ١٩٨٥

١ - في أول يناير ١٩٨٥ بيعت بضاعة لشركة أضواء المدينة ببلغ ١٥٠٠ جنية تسليم محل المشتري بشروط ٥٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، وبلغت مصاريف النقل التي سددتها شركة الأنوار ١٠٠٠ جنية . وفي ٧ يناير حصلت الشركة ما يعادل نصف قيمة البضاعة نقداً . وفي ١٥ يناير قبلت شركة أضواء المدينة كمياليتين متساويتين القيمة بباقي المستحق عليها الأولى استحقاق ١٥ مايو والثانية استحقاق ١٥ أغسطس . وفي نفس اليوم تم خصم الكميالة الأولى لدى بنك مصر بمعدل خصم قدره ٨٪ سنوياً . وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٢٥٠٠٠ جنية .

٢ - في ١٠٪ ١ اشتريت شركة الأنوار اثاثاً ببلغ ١٤٠٠٠ جنية على الحساب ، وقد تم سداد مبلغ ٥٠٠ جنية بمصاريف نقل الاثاث لمقر الشركة .

٣ - في ١٢/١ اشتريت شركة الأنوار بضاعة ببلغ ٥٠٠٠٠ جنية بخصم تجارى ١٠٪ وبشروط ٥٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم . وفي ١٦/١ ردت الشركة بضاعة من هذه المشتريات قيمتها حسب قوائم الاسعار ١٠٠٠٠ جنية .

٤ - في ٢٠/١ ورد اخذار من بنك الاسكندرية لشركة الأنوار يفيد توقف العميل اليوسفى عن سداد الكميالة المستحقة عليه والسابق ارسالها للبنك للتحميل وقيمتها ٨٠٠٠ جنية . وقد بلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنية . وفي ٢٥ يناير قام العميل بسداد مصاريف البروتستو وبسداد مبلغ ٤٠٤٠ جنية منه ٤٠ جنية فوائد تجديد : وقبل بالباقي كميالة تستحق بعد ٤ شهور .

المطلوب :

١ - عن العملية الاولى اثبت قيود اليومية اللازمة بدفاتر كل من شركة الانوار وشركة أضواء المدينة .

٢ - عن باقى العمليات اثبت قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة الانوار .

ملاحظة :

تتبع كلا من شركة الانوار وشركة أضواء المدينة نظام الجرد المستمر.

ثانياً :

ظهرت ارصدة حسابى اجمالى العملاء واجمالى الموردين فى بداية ونهاية شهر ابريل ١٩٨٥ كالاتى :

اجمالى العملاء	اجمالى الموردين
رصيد اول الشهر ١٢٠٠٠ جنيه	١٢٥٠٠ جنيه
رصيد آخر الشهر ٧٥٠٠ جنيه	٩٠٠٠ جنيه

فاذا علمت :

١ - بلغت مجاميع يومية المقبوضات والمدفوعات عن الشهر كالاتى:

يومية المقبوضات : ١٢٥٠٠ ج مبيعات ، ٩٥٠ ج عملاء ، ٣٠٠٠ ج خصم نقدى ، ١٢٠٠٠ ج أوراق القبض ، ١٠٥٠٠ ج حسابات متنوعة .

يومية المدفوعات : ٦٠٠٠ ج مشتريات ، ٣٤٥٠٠ ج موردين ، ١٥٠٠ ج خصم نقدى ، ٩٠٠٠ ج أوراق الدفع ، ٢٢٥٠ ج حسابات المصروفات منها ٧٥ ج مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة .

٢ - بتحليل قيود اليومية العامة وجد الآتى :

٣٠٠٠ ج مردودات المبيعات ، ٩٠٠٠ ج أوراق قبض قبلها العملاء ، ٣٠٠٠ ج كهيالات رفضها العملاء ، ٢٢٥٠ ج فوائد تجديد أوراق القبض ، ١٠٥٠٠ ج كهيالات قبلت للموردين ، ٢٠٠٠ ج أوراق قبض محولة للموردين .

المطلوب : تصوير حسابى اجمالى العملاء واجمالى الموردين عن شهر

ابريل ١٩٨٥ .

السؤال السادس عشر (امتحان ٨٦) :

فيما يلي ارصدة ميزان مراجعة الاستاذ العام في ١٢/٣١/١٩٨٥ قبل

التبويات الجردية والذي يخص شركة ميفيس التجارية :

ارصدة دائنة	ارصدة مئينة	
جنيه	جنيه	
أراضى	٢٨٤٠٠	
مبائى ومخصص اهلاك	٩٦٠٠٠	٢٦٤٠٠
آلات ومخصص اهلاك	٢٨٤٠٠٠	١٤٤٠٠٠
فوائد قرض	٤٨٠٠	
مخزون بضاعة	٢٨٨٠٠	
تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات	٢١٦٠٠٠	٤٣٢٠٠٠
عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها	١٨٤٨٠٠	٧٢٠٠
اجور ومرتبات بيعية	٢٦٤٠٠	
مصرفات بيعية متنوعة	١٥٦٠٠	
مصرفات ادارية متنوعة	٧٢٠٠	
خصم نقدى مفقود	٢٦٠٠	
نقدية بالخزينة والبنوك	٢٨٤٠٠	
قرض طويل الاجل	٦٠٠٠٠	
اوراق قبض واوراق دفع	١٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
موردين	٩٠٠٠٠	
ارياح رأسمالية	٢٤٠٠	
ارياح محجوزة	٣٦٠٠٠	
راس المال	٢٤٠٠٠٠	
بجمع ميزان المراجعة	<u>١٠٦٢٠٠٠</u>	<u>١٠٦٢٠٠٠</u>

فلذا علمت :

١ - اتضح من المراجعة المستندية وجود مبلغ ٢٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة عمليات صيانة المباني التي تمت في نهاية السنة السابقة وقد سجلت هذه القيمة بحساب المباني في العام السابق .

٢ - يتم اهلاك المباني بواقع ٤٪ سنويا على اساس القسط الثابت دون قيمة كنفاية .

٣ - يتم اهلاك الآلات عموما على اساس القسط المتناقص بفسط معدل القسط الثابت ، وقدرت الحياة الانتاجية للآلات بـ ١٠ سنوات والقيمة كخردة ٢٤٠٠ ر.ج ، ومن ضمن الآلات آلة تم شراؤها في بداية السنة وبدء استخدامها في منتصفها وتبلغ تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه وعمرها الانتاجي ١٠ سنوات وغير مقدر لها قيمة كخردة .

٤ - يتم حساب مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٢٪ من رصيد العملاء ، وقد اظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء ارصدة شاذة تبلغ ٢٠٠ جنيه ، وبلغت الديون المدومة عند الجرد في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٨٠٠ جنيه لم تثبت بعد في الدفاتر .

٥ - لم يتم سداد اجور ومرتبات رجال البيع عن شهر ديسمبر ١٩٨٥ والبالغ قدرها ٢٦٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - اجراء فيود اليومية اللازمة لاجراء ما يلزم من تصويات .
- ٢ - اعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١ .
- ٣ - اعداد الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١ .

تم الكتاب بحمد الله والله الموفق

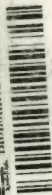


طبع بمطابع



الحدود - الكلد - إسكندرية ٢٠٠٤٧٩

Bibliotheca Alexandrina



1185970